

# Vergi Hukuku

## Editör

Prof.Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

## Yazarlar

BÖLÜM 1 Doç.Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

BÖLÜM 2 Prof.Dr. Erkan AYDIN

BÖLÜM 3 Prof.Dr. Ersan ÖZ

BÖLÜM 4 Prof.Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

BÖLÜM 5 Prof.Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR

BÖLÜM 6,7 Prof.Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

BÖLÜM 8 Prof.Dr. Emrah FERHATOĞLU



# ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

## Genel Koordinatör

Doç.Dr. Murat Akyıldız

## Grafik Tasarım Koordinatörü

Doç.Dr. Halit Turgay Ünal

## Kitap Basım ve Dağıtım Koordinatörü

Dr.Öğr.Üyesi Murat Doğan Şahin

## Grafikerler

Ayşegül Dibek

Gülşah Karabulut

## Kapak Düzeni

Doç.Dr. Halit Turgay Ünal

## Dizgi ve Yayına Hazırlama

Mehmet Emin Yüksel

Süreyya Çelik

Gözde Soysever

Arzu Ercanlar

Burcu Vurucu

Nihal Sürücü

Yasin Narin

Gülşah Sokum

Gizem Dalmış

T.C.

ANADOLU

ÜNİVERSİTESİ

YAYINI NO: 3800

AÇIKÖĞRETİM

FAKÜLTESİ

YAYINI NO: 2613

VERGİ HUKUKU

ISBN: 978-975-06-2895-5

Bu kitabın basım, yayım ve satış hakları Anadolu Üniversitesine aittir.

“Uzaktan Öğretim” tekniğine uygun olarak hazırlanan bu kitabın bütün hakları saklıdır. İlgili kuruluştan izin almadan kitabın tümü ya da bölümleri mekanik, elektronik, fotokopi, manyetik kayıt veya başka şekillerde çoğaltılamaz, basılamaz ve dağıtılamaz.

Copyright © 2018 by Anadolu University

All rights reserved

No part of this book may be reproduced or stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means mechanical, electronic, photocopy, magnetic tape or otherwise, without permission in writing from the University.

1. Baskı

Bu kitap ANADOLU ÜNİVERSİTESİ Basımevinde basılmıştır.

ESKİŞEHİR, Ekim 2018

# İçindekiler

## BÖLÜM 1

### Vergi Hukukuna Giriş



|   |    |
|---|----|
| Vergi Hukukuna Giriş .....  | 3  |
| Kamu Gelirleri İçinde Vergilerinin Yeri ve Önemi .....                        | 3  |
| Vergilerin Alınmasının Zorunluluğu ...  | 3  |
| Vergi Hukukunun Kapsamı .....   | 6  |
| Vergilere İlişkin Bazı Temel Kavramlar ..                                     | 6  |
| Vergi İlişkisi .....  | 6  |
| Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Dallarıyla İlişkisi .....                         | 7  |
| Vergi Hukuku .....  | 7  |
| Vergi Hukukunun Alt Dalları .....   | 7  |
| Vergi Hukukunun Diğer Hukuk Dallarıyla İlişkisi .....                         | 8  |
| Egemenlik, Vergi Hakkı ve Vergi Hukukunun Tarihî Gelişimi .....               | 8  |
| Vergi Hukukunun Tarihî Gelişimi (Vergi Hakkının Hukukla Sınırlandırılması)... | 9  |
| 1982 Anayasası ve Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler .....              | 10 |
| Anayasanın 73. Maddesine Hâkim Olan İlkeler .....                             | 11 |
| Verginin Kanunîliği İlkesinin Sonuçları ...                                   | 13 |
| Anayasa Kapsamında Cumhurbaşkanına Tanınan Yetkiler .....                     | 14 |
| Vergi İdaresine Tanınan Yetkiler .....  | 15 |
| Vergi ve İlgili Diğer Maktu Miktarların Her Yıl Otomatik Artışı .....         | 16 |
| Vergi Hukukunun Kaynakları .....  | 16 |
| Vergi Hukukunun Yasama Organından Doğan Kaynakları .....                      | 16 |
| Vergi Hukukunun Yürütme Organından Doğan Kaynakları .....                     | 17 |
| Vergi Hukukunun Yargı Organından Doğan Kaynakları .....                       | 19 |
| Diğer Kaynaklar .....   | 20 |
| Vergi Kanunlarının Anlam Bakımından Uygulanması (Vergi Hukukunda Yorum) ...   | 20 |
| Yorum Yöntemleri .....  | 20 |
| Lafzî (Deyimsel) Yorum Yöntemi .....  | 21 |
| Sistematik Yorum Yöntemi .....  | 21 |
| Tarihî Yorum Yöntemi .....  | 21 |
| Amaçsal (Gai) Yorum Yöntemi .....   | 21 |
| Peçeleme İşlemleri ve Ekonomik Yaklaşım.                                      | 21 |
| Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması .....                           | 22 |
| Kanunların Mülkîliği (Yerselliği) İlkesi (Kaynak İlkesi) .....                | 22 |
| Şahsîlik (Kişisellik) İlkesi .....  | 22 |
| Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmenin Sınırlandırılması .....         | 23 |
| Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması .....                         | 23 |

## BÖLÜM 2

### Verginin Tarafları, Mükellefin Ödevleri ve Hakları



|   |    |
|---|----|
| Giriş .....   | 35 |
| Vergi İdaresi .....                                   | 35 |
| Takdir Komisyonları .....                             | 36 |
| Vergi Mükellefi .....                                 | 37 |
| Vergi Sorumlusu .....                                 | 37 |
| Vergi Sorumluluğunun Türleri .....                    | 38 |
| Mükellefiyet ve Sorumlulukla İlgili Sözleşmeler ..... | 40 |
| Mükellefin Ödevleri .....                             | 40 |
| Mükellefin Hakları .....                              | 42 |
| Genel Haklar .....                                    | 42 |
| Özel Haklar .....                                     | 43 |

## BÖLÜM 3

### Vergilendirme İşlemleri ve Süreler



|   |    |
|---|----|
| Vergiyi Doğuran Olay .....                            | 55 |
| Vergilendirme Süreci .....                            | 56 |
| Tarh Aşaması .....                                    | 57 |
| Beyana Dayanan Tarh .....                             | 58 |
| İkmalen (Tamamlayıcı) Vergi Tarhı ...                 | 58 |
| Re'sen Vergi Tarhı .....                              | 59 |
| İdarece Vergi Tarhı .....                             | 59 |
| Vergi Tarhına Hazırlık İşlemleri .....                | 60 |
| Yoklama .....   | 60 |
| İnceleme .....  | 60 |
| Arama .....   | 60 |
| Bilgi Toplama .....                                   | 60 |
| Tebliğ Aşaması .....                                  | 61 |
| Tebliğ'in Usulüne Göre Yapılmamasının Sonuçları ..... | 62 |
| Tahakkuk Aşaması .....                                | 62 |
| Tahsil Aşaması .....                                  | 63 |
| Vergi Alacağını Ortadan Kaldıran Haller ...           | 64 |
| Vergi Hukukunda Süreler .....                         | 65 |
| Sürelerin Uzamasına Yol Açan Haller ....              | 66 |
| Mücbir Sebep .....                                    | 66 |
| Zor Durum .....                                       | 67 |
| Ölüm .....  | 67 |
| Mali Tatilin Sürelere Etkisi .....                    | 68 |
| Adli Tatilin Sürelere Etkisi .....                    | 68 |
| Vergi Hukukunda Zamanaşımı .....                      | 69 |
| Tarh (Tahakkuk) Zamanaşımı .....                      | 69 |
| Tahsil Zamanaşımı .....                               | 69 |
| Ceza Kesme Zamanaşımı .....                           | 69 |
| Düzeltilmede Zamanaşımı .....                         | 69 |
| Zamanaşımının Kesilmesi ve Durması ...                | 70 |

**BÖLÜM 4****Vergi Borcunun  
Sona Ermesi**

|  |    |
|--|----|
| Giriş .....  | 79 |
| Ödeme .....  | 79 |
| Takas .....  | 81 |
| Zamanaşımı .....   | 82 |
| Tahakkuk Zamanaşımı .....  | 84 |
| Tahsil Zamanaşımı .....  | 86 |
| Ceza Kesme Zamanaşımı .....  | 87 |
| Terkin .....   | 87 |
| Doğal Afetler Nedeniyle Terkin .....                                       | 88 |
| Yargı Kararları Nedeniyle Terkin .....                                     | 89 |
| Tahakkuktan Vazgeçme ve Tahsil<br>İmkânsızlığı Nedeniyle Terkin .....      | 89 |
| Vergi Hatalarının Düzeltilmesi<br>Nedeniyle Terkin .....                   | 90 |
| Vergi Afları .....   | 90 |
| Vergi Affı Hakkında Görüşler .....   | 91 |
| Asli Vergi Borcunun Affedilmesi .....                                      | 92 |
| Vergi Affı Uygulamalarının Başarılı<br>Olabilmesinin Temel Koşulları ..... | 92 |
| Vergi Borcunu Sona Erdiren Diğer Nedenler ..                               | 93 |
| Uzlaşma .....  | 93 |
| Ölüm .....   | 93 |
| Cezalarda İndirim .....  | 94 |
| Pişmanlık ve İslah .....   | 94 |
| İzaha Davet .....  | 94 |
| Yanılma .....  | 95 |

**BÖLÜM 6****Vergi Hukukunda  
Cebri İcra Süreci**

|  |     |
|--|-----|
| Cebri İcra Kavramı ve Kapsamı .....        | 141 |
| Vergi Alacağı İçin Güvence Önlemleri ..... | 141 |
| Teminat .....                              | 141 |
| Rüçhan Hakkı .....                         | 143 |
| İhtiyatî Haciz .....                       | 143 |
| İhtiyatî Tahakkuk .....                    | 144 |
| Hükümsüz Sayılan İşlemler .....            | 144 |
| Diğer Önlemler .....                       | 145 |
| Kamu Alacaklarının Cebren Tahsili .....    | 145 |
| Ödeme Emri .....                           | 146 |
| Haciz .....                                | 147 |
| İflas .....                                | 148 |
| Konkordato .....                           | 148 |

**BÖLÜM 5****Vergi Kabahat ve  
Suçları**

|  |     |
|--|-----|
| Giriş.....   | 109 |
| Vergi Kabahat ve Suçlarının İşlevi.....  | 109 |
| Vergi Kabahat ve Suçlarının Pozitif<br>Hukuktaki Ana Kaynakları.....                       | 111 |
| Vergi Kabahat ve Suçlarına İlişkin<br>Anayasal İlke, Kural ve Esaslar .....                | 112 |
| Vergi Kabahat ve Suç Tipleri İle Karşılığında<br>Öngörülen İdari ve Adli Yaptırımlar ..... | 115 |
| Vergi Kabahatleri ve (İdari) Yaptırımları....  | 115 |
| Vergi Suç ve (Adli) Yaptırımları<br>(Cezaları) .....                                       | 121 |
| Vergi Kabahat ve Suçlarının Özel<br>Görünüş Şekilleri.....                                 | 124 |
| Teşebbüs .....   | 124 |
| İştirak .....  | 125 |
| İçtima .....   | 126 |
| Vergisel İdari ve Adli Yaptırımları Azaltan<br>ya da Sona Erdiren Kimi Durumlar .....      | 128 |
| Cezada İndirim.....  | 128 |
| Uzlaşma .....  | 129 |
| Pişmanlık.....   | 129 |
| Zamanaşımı .....   | 130 |
| Ölüm.....  | 131 |
| Af .....   | 131 |

**BÖLÜM 7****Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**

|   |            |
|---|------------|
| <b>Vergi Uyuşmazlığı ve Çözüm Yolu Kavramı</b> .....                                  | 159        |
| Vergi Uyuşmazlığı Kavramı, Tanımı ve Özellikleri.....                                 | 159        |
| Uyuşmazlığın Türleri .....  | 159        |
| İdari İşlemlerin Unsurları.....   | 160        |
| Çözüm Yolu Kavramı ve Özellikleri .....   | 161        |
| <b>Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi (Barışçıl Çözüm Yolları) .....</b> | <b>161</b> |
| Vergi Hataları ve Düzeltme .....  | 161        |
| Uzlaşma .....   | 163        |
| Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....  | 163        |
| <b>Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü ...</b>                                    | <b>166</b> |
| Vergi Yargılamasında Görevli Mahkemeler .....   | 166        |
| Vergi Yargılaması Usulü .....   | 167        |
| Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları...  | 170        |

**BÖLÜM 8****Uluslararası Vergi Hukuku**

|   |            |
|---|------------|
| <b>Uluslararası Vergi Hukuku ve Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları</b> ..... | <b>183</b> |
| <b>Vergilendirme Yetkisi</b> .....  | <b>183</b> |
| Kaynak İlkesi .....   | 184        |
| İkamet İlkesi .....   | 184        |
| Uyrukluk İlkesi .....   | 185        |
| <b>Uluslararası Çifte Vergilendirme</b> .....                                     | <b>186</b> |
| Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme .....                                   | 187        |
| Uluslararası Ekonomik Çifte Vergilendirme .....                                   | 188        |
| <b>Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri</b> .....  | <b>189</b> |
| Tek Taraflı (Ulusal) Yöntemler .....  | 189        |
| İkili ve Çok Taraflı (Uluslararası) Yöntemler .....                               | 191        |
| Model Vergi Anlaşmaları .....   | 192        |
| <b>Avrupa Birliği Vergi Hukuku</b> .....  | <b>194</b> |
| Ana Şirket-Yavru Şirket Yönergesi (2011/96/EU) .....                              | 194        |
| Birleşme Yönergesi (2009/133/EC) .....  | 194        |
| Faiz ve Gayri Maddi Varlık Ödemesi Yönergesi (2003/49/EC) .....                   | 195        |
| Vergiden Kaçınmayı Engelleme Yönergesi (2016/1164/EU) .....                       | 195        |
| Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması (90/435/EEC) .....                                | 195        |

Sevgili öğrenciler,

Vergiler, kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan mali kaynağın karşılanmasında bir araç olarak kullanılmaktadır. Vergi, insanların devlet veya devlet benzeri bir yönetim altında buldukları tüm dönemlerde başvurulmuş bir finansman aracı olarak nitelendirilebilir. Verginin devlet için hayati niteliği, devlet var olduğu sürece verginin de var olacağı veya devletin varlığını devam ettirebilmesinin en önemli aracı olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır. Vergi, dün ve bugün olduğu gibi yarın da mevcut olacak en kesin uygulamalardan biridir. Devlet, başka hangi yola başvurmuş olursa olsun en temel gelir kaynağı ve öncelikle başvurduğu yol vergilendirme olmuştur. Bu bakımdan vergi, toplumu oluşturan her bir bireyin hukukunu çok yakından ilgilendiren ekonomik bir olgudur. Bireylerin hak ve özgürlükleri ile çok yakın ilgisi olması nedeniyle egemenin tek yanlı vergileme eylemine karşı büyük mücadeleler verilmiş ve bu mücadeleler 1215 Magna Carta ile bir sonuca ulaşmıştır. 1215 tarihinden itibaren kral, egemen, hükümler, devlet adı her ne olursa olsun buyurgan vergi konusunda herhangi bir düzenleme yapacaksa çok özenli davranma çabası içinde olmuştur. Bu gelişim süreci bizleri vergi alanında çağdaş hukuk kurallarına kavuşturmuştur. Çağdaş hukuk; birey hak ve özgürlüklerine gücün ya da egemenin karşısında en geniş alanı tanıyan; gücün ve egemenin karşısında birey hak ve özgürlüklerini en geniş biçimde güvenceye alan hukuktur. Bu anlamda çağdaş hukukun özünü, birey hak ve özgürlükleri oluşturur. Toplumsal yaşamla iç içe geçmiş, birey hak ve özgürlüklerini belli ölçülerde sınırlayan vergilerin birtakım kurallara dayalı olarak alınması bir zorunluluk, çağdaş hukukun bir gereğidir. Bu gereklilik sonucu kendine özgü kavramları, kurum ve kuralları olan bir hukuk alanı, vergi hukuku doğmuştur. Vergi hukuku, devletin en önemli finansman kaynağı olan vergi ile ilgili kural ve esasları ele almaktadır.

“Vergi Hukuku” kitabı sekiz üniteden oluşmaktadır. Birinci ünite vergi hukukuna giriş yapılmakta, temel ilkeler ele alınmaktadır. İkinci ünite verginin tarafları, mükellefin ödevleri ve hakları konuları incelenmektedir. Üçüncü ünitenin konusunu vergilendirme işlemleri ve süreler oluşturmaktadır. Dördüncü ünite ise vergi borcunun sona ermesi ele alınmaktadır.

Vergi kabahat ve suçları beşinci bölümün konusunu oluşturmaktadır. Altıncı bölümde vergi hukukunda cebri icra süreci, yedinci ünite vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları incelenmektedir. Sekizinci ünite ise uluslararası vergi hukuku konusu işlenmiştir.

“Vergi Hukuku” kitabı, uzaktan öğretim koşullarına uygun olacak şekilde hazırlanmıştır. Her ünitenin başlangıcında yer alan “öğrenme çıktıları” bölümünde ünite kazanılması beklenen yeterlilikler belirtilmektedir. Ünite içerisinde vurgu yapılmak istenen önemli konular ve tanımlamalar sayfa yan boşluklarında yer almaktadır. Ayrıca, ünite içerisinde yer alan “sıra sizde” soruları çalışılan ünite ile ilgili olarak öğrenciyi düşünmeye yönlendirmek üzere hazırlanmıştır. Ünite sonunda yer alan “kendimizi sınavalım” soruları ise öğrendiklerinizi sınamaya yönelik olarak hazırlanmış test sorularıdır. Her üniteye ilişkin olarak günlük yaşamda yazılı ve görsel basında karşı karşıya kaldığımız haberler de “yaşamın içinden” bölmelerinde yer almaktadır. “okuma parçalarında” ise ünite açıklanan bilgileri pekiştirecek bazı ek bilgiler verilmektedir. Kitabın sonunda yer alan “sözlük” kısmında ise, dersle ilgili temel kavramların sözlük anlamları bulunmaktadır.

“Vergi Hukuku” kitabı bir ekip çalışmasının ürünüdür. Öncelikle kitabın hazırlanmasındaki emek ve özverileri için yazarlarımıza ve kitabın hazırlanmasında emeği geçen tüm ekip arkadaşlarımıza, desteklerini esirgemeyen herkese şükranlarımı sunarım.

Kitabın yararlı ve başarınızda yardımcı olmasını dilerim.

Editör

Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ



# Bölüm 1

## Vergi Hukukuna Giriş

### Amaçlarımız

Bu üniteyi tamamladıktan sonra;

- 1 Kamu gelirleri içinde vergilerinin yeri ve önemi, vergilerin neden alınması gerekliliği ve vergi hukukunun kapsamını açıklayabilecek,
- 2 Vergi hukukunu tanımlayabilme, alt dallarının neler olduğu ve diğer hukuk dallarıyla ilişkisini açıklayabilecek,
- 3 Vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin sınırlandırılmasını açıklayabilecek,
- 4 Vergi hukukunun yasama, yürütme ve yargı organlarından doğan kaynaklarını açıklayabilecek,
- 5 Vergi kanunlarının anlam, zaman ve yer bakımından uygulanmasını açıklayabilecek bilgi ve beceriler kazanabileceksiniz.

**Anahtar Sözcükler:** • Vergi • Vergi Hukuku • Vergi Hukukunun Kaynakları • Mülkiyet İlkesi • Şahsiyet İlkesi • Vergi İlişkisi • Vergileme İlkeleri

### İçerik Haritası





## VERGİ HUKUKUNA GİRİŞ

### Kamu Gelirleri İçinde Vergilerinin Yeri ve Önemi

Devletlerin var olması ve varlığını devam ettirebilmesi için vergilere ihtiyacı vardır. Vergi olmadan bir devletin bağımsız kalabilmesi mümkün değildir. Vergilerle ilgili hukuk dalı olan vergi hukukunu tanımlayıp kapsamını açıklamak için, öncelikle devletin gelirlere olan ihtiyacını ortaya koymak ve bu bağlamda maliye bilim dalına değinmek gerekir.

**Maliye ya da kamu maliyesi** olarak adlandırılan bilim dalı; kamunun (devletin) harcama yapması, gelir elde etmesi, bu harcama ve gelirler arasında denge oluşturup plan yapması (bütçe), borçlanması, kamusal malvarlığı ve yönetilmesi, maliye politikası gibi konuları inceleyen kapsamlı bir bilim dalıdır.

Maliyenin inceleme konularının salt hukuk boyutu ile ele alınmasıyla ortaya çıkan hukuk bilim dalı ise “**Malî Hukuk**” olarak adlandırılmaktadır. Malî hukuk, devletin gelir toplaması ve bunları harcaması, bütçe oluşturması gibi konuları, salt hukuk boyutuyla ele alan bir hukuk dalıdır. Malî hukuk devletin egemenlik gücünü kullandığı hukuk alanlarından biridir. Bu itibarla doğal olarak **kamu hukuku** içinde yer almaktadır.

Malî hukukun bu inceleme konuları doğrultusunda çeşitli alt dalları bulunmaktadır:

Kamu harcamaları ile ilgili kısmı ‘Kamu Harcama (Gider) Hukuku’ olarak ele alınmaktadır. Kamu İhale Kanunu ve ilgili mevzuat bu kapsam içinde yer almaktadır.

Bütçe ile ilgili kısım ‘Bütçe Hukuku’nu oluşturmaktadır. Bütçe kanunları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bu hukuk dalının kaynakları içindedir.

Kamu gelirleri ile ilgili kısım ise ‘Kamu Gelirleri Hukuku’nu (=Vergi Hukuku) oluşturmaktadır. Buradaki kamu gelirlerinden kasıt, devletin egemenliğine dayanarak kamu hukuku kuralları çerçevesinde elde ettiği kamu gelirleridir. Bu kamu gelirlerinin en önemli kısmını ise vergiler oluşturmaktadır. Bu yüzden kamu gelirleri hukuku tabiri yerine **Vergi hukuku** tabiri kullanılmaktadır. Bu bakımdan **vergi hukuku**, dar anlamda sadece vergilerle ilgili bir hukuk dalı iken; geniş anlamda ise, vergilerin yanı sıra devletin cebren (zorla, kamu gücüne dayanarak) aldığı tüm kamu gelirlerine ilişkin hukuk kurallarını inceleyen bir hukuk dalıdır.

✓ Vergi hukuku, dar anlamda sadece vergilerle ilgili bir hukuk dalı iken; geniş anlamda ise, vergilerin yanı sıra devletin cebren (zorla, kamu gücüne dayanarak) aldığı tüm kamu gelirlerine ilişkin hukuk kurallarını inceleyen bir hukuk dalıdır.

**Vergi hukuku kamu hukuku içinde malî hukukun bir alt dalını oluşturmaktadır.** Devletle kişiler arasında dikey hukukî ilişkiler söz konusudur. Taraflar eşit değildir. Devlet üstün emredici pozisyonundadır. Devlet egemenlik gücünü kullanmakta; vergi hakkına dayanarak vergi koymakta ve tahsil etmektedir.



sıra sizde

Vergi hukukunun özel hukuk-kamu hukuku ayrımı içindeki yeri nedir? Vergi hukuku, hangi hukuk dalının alt dalını oluşturmaktadır?

### Vergilerin Alınmasının Zorunluluğu

Devletin vergi almak zorunda olmasını, ülkelerdeki ekonomik yapıyı belirterek ifade edebiliriz. Her ülkede esas itibarıyla –büyüklükleri ülkelerin yapısına göre farklılık arz etmekle beraber– iki ekonomi bulunmaktadır: Kamu ekonomisi ve Özel ekonomi.

Kamu ekonomisi, toplumun ihtiyaçlarının devlet tarafından siyasî ve idarî organların kararları altında sağlandığı, bütçe yoluyla organize edilen iktisadî faaliyet alanı olarak tanımlanabilir. Kamu ekonomisinde, topluma götürülen hizmetlerden kamusal (kolektif) ve yarı kamusal (yarı kolektif) mal ve hizmetlerin üretim süreci incelenir.

Kural olarak kamu ekonomisi dışında kalan (devletin egemenlik gücüne dayanarak yaptığı faaliyet alanlarının dışındaki) alan ise özel ekonomiyi teşkil etmektedir. Özel ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin faydası ölçülebildiği ve bölünebildiği için, o mal ve hizmetlerden yararlanan kişiler elde ettikleri fayda karşılığında bedel öderler. Bu bedelin içinde yer alan kârlar da özel ekonominin faaliyetlerinin sürmesini sağlar. Bu itibarla özel ekonomi alanında bir gelir (finansman) sorunu bulunmamaktadır.

Toplumun ortak nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak için devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetler, kamu hizmeti olarak ifade edilmektedir. Devlet başta kamu hizmetleri olmak üzere üstlenmiş olduğu diğer tüm görevlerini de yerine getirmek zorundadır. Devletin kamu hizmetlerini ve diğer yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmek için yaptığı ödemeler ise kamu harcamaları (kamu gideri) olarak adlandırılmaktadır.

Kamu ekonomisi içinde faaliyet gösteren devlet, tüm toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak adına çeşitli mal ve hizmetlerin üretiminde rol almaktadır: Kamusal mal ve hizmetler (adalet, savunma, iç güvenlik, diploması gibi sadece devlet tarafından sunulabilecek hizmetler); yarı kamusal mal ve hizmetler (eğitim, sağlık gibi). Faydanın, tam kamusal mal ve hizmetlerde tamamen ve yarı kamusal mal ve hizmetlerde ise kısmen bireysel olarak bölünemeyen nitelikte olması ve buna bağlı olarak bu mal ve hizmetlerin tamamen veya kısmen fiyatlandırılmaması durumu söz konusudur. Bu da kamusal üretimin finansmanı sorununa yol açmaktadır. Dolayısıyla, devletin kamu harcamalarının gerçekleştirilebilmesi için, gelir kaynaklarına ihtiyacı vardır.

Kamu harcamaları, ancak kamu gelirleriyle finanse edilebilecektir. İşte devletin, kamu harcamalarını yapabilmesi, diğer bir deyişle üstlenmiş olduğu fonksiyonları yerine getirebilmesi için kamu gelirlerine başvurması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Bu gelirlerin bir kısmını isteğe bağlı olarak (özel hukuk kuralları çerçevesinde) toplanan gelirler oluştururken, en önemli kısmını devletin egemenlik gücüne dayanarak (kamu hukuku kuralları çerçevesinde/devletin zor kullanma hakkına dayanarak) toplanan gelirler oluşturmaktadır. Devlet sahip olduğu egemenlik gücüne dayanarak bu gelirleri toplamakta ve varlığını sürdürmektedir. Bu bakımdan özellikle devletin egemenliğine dayanarak elde ettiği kamu gelirleri, aslında devletin varlığı ve devamı ile yakından ilgilidir.

İşte, vergi hukuku, temel itibarıyla, devletin zorla aldığı kamu gelirlerinin (temelde vergilerin) alınması ile ilgili kural ve esasları inceleyen bir hukuk dalıdır.

✓ Vergi hukuku, temel itibarıyla, devletin zorla aldığı kamu gelirlerinin (temelde vergilerin) alınması ile ilgili kural ve esasları inceleyen bir hukuk dalıdır.

Kamu gelirleri kural olarak ikiye ayrılmaktadır:

**İsteğe bağlı (ihtiyarî)** (Özel hukuk kurallarına göre alınan) **kamu gelirleri** (özel ekonomi gelirleri): Bunlara devletin mülk ve teşebbüs gelirleri, borçlanma gelirleri örnek gösterilebilir. Devlet de özel hukuk kişileri gibi mülk edinebilir, bunları satabilir, kiralayabilir. Özel hukuk kuralları geçerli olup bu gelirlerin elde edilmesinde zor kullanma söz konusu değildir.

**Cebrî** (hukukî zora dayanılarak alınan) (Kamu hukuku kurallarına göre alınan) **kamu gelirleri** (kamu ekonomisi gelirleri): Devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği gelirlerdir. En önemlisi vergilerdir:

**Vergi:** Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler, temel nitelikleri dikkate alınmak suretiyle şu şekilde tanımlanabilir: Vergiler, devletin ve yetkili diğer kamu kurumlarının egemenlik gücüne dayanarak, kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak (malî amaç) ve devletin yüklendiği sosyal, ekonomik vb. diğer görevleri gerçekleştirmek (malî olmayan amaç) üzere, herkesten (gerçek ve tüzel kişilerden), kural olarak malî gücüne göre, karşılıksız ve cebren aldığı para şeklindeki iktisadî unsurdur.

✓ Vergi, devletin ve yetkili diğer kamu kurumlarının egemenlik gücüne dayanarak, kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak (malî amaç) ve devletin yüklendiği sosyal, ekonomik vb. diğer görevleri gerçekleştirmek (malî olmayan amaç) üzere, herkesten (gerçek ve tüzel kişilerden), kural olarak malî gücüne göre, karşılıksız ve cebren aldığı para şeklindeki iktisadî unsurdur.

Vergilerin en eski ve en temel amacı (klasik amaç) olan malî (fiskal) amaç, vergilerin kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan geliri sağlama amacını ifade etmektedir. Devletin bunun dışında ekonomik istikrarı sağlamak, gelir dağılımında adaleti gerçekleştirmek, sağlığı ve çevreyi korumak gibi amaçlarla da vergi alma yoluna gitmesine ise, vergilerin malî olmayan (ekstra fiskal) amacı denilmektedir.

Kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilmesi, esas itibarıyla vergilerin zamanında ve tam olarak tahsiline bağlıdır. Bu yüzden vergiye ilişkin ödevlerin geç ve eksik yerine getirilmesi yaptırımı tabi tutulmuştur.

Vergilerin **karşılıksız** olması, mükelleflerin ödedikleri vergiler dolayısıyla özel bir karşılık beklentilerinin olmayacağını belirtir. “*Vergi, belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı değil, tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır*” (AYM. 16.09.1998 gün ve E. 1997/62, K. 1998/52, RG. 20.10.2000, S. 24206).

Vergileri, tüm kamu hizmetlerinin genel bir karşılığı olarak ifade etmek mümkündür. Buna “genel karşılıklılık” ilkesi denilmektedir. Bu karşılık özel bir menfaate yönelik değildir. Vergilerin özel bir fayda karşılığı olmamasına ise “karşılıksızlık ilkesi” denilmektedir.

Vergiler esas itibariyle genel bütçede yer almaktadır (gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi). Ancak emlak vergisi gibi belediyelerin tahsil ettiği vergiler de vardır. Bunun dışında belediyelerin aldığı vergiler Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenmektedir (Çevre temizlik vergisi gibi).

**Resim:** Bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi karşılığında gerçekleşen bir ödeme niteliğindedir. Bir karşılığının bulunması dolayısıyla harçlara benzer.

**Harç:** Kamu hizmetlerinden yararlanmak üzere ödenen bedeller olarak tanımlanabilir. Devletin sunduğu kamusal nitelikteki bazı hizmetlerden bazı kişilerin özel yarar elde etmesi dolayısıyla alınmaktadır. Harçlarda da, resimlerde olduğu gibi karşılık bulunmaktadır. Dolayısıyla harçların alınmasında temel amaç, kamu hizmetlerinin karşılanması olarak ortaya çıkmaktadır.

Harçlar da vergiler gibi cebren alınan kamu gelirlerinden olmalarına rağmen, cebriiliğin kapsamı bakımından aralarında fark vardır. Harçlarda, önce ödeme sonra hizmetten yararlanma olduğu için; harcın ödenmemesi durumunda ilgili hizmetten yararlandırılmama söz konusu olacaktır. Eğer hizmetten yararlanılmasına rağmen harç ödenmemişse cebren tahsil gündeme gelecektir.

Harçlar, esas itibariyle Harçlar Kanununda düzenlenmiştir. (Yargı harçları, noter, tapu, trafik, gemi harçları gibi). Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenen, belediyelerin aldıkları harçlar da vardır. İşgal harcı, tatil günleri çalışma harcı, bina inşaat harcı gibi.

**Benzeri malî yükümlülükler:** Vergilere de harçlara da benzeyen yükümlülüklerdir. Benzeri malî yükümlülükler vergilerden, belli bir kamu hizmetinin karşılığı olarak yapılan ödemeler olma-

ları, diğer bir ifade ile karşılıklı nitelikte bulunmaları dolayısıyla ayrılmaktadır. Karşılığının olması dolayısıyla vergilerden ayrılmakta; harç ve resimlerle benzemektedir.

Vergi benzeri malî yükümlülüklerin tam bir tanımı mevcut değildir. Esas itibariyle, kamunun genel ihtiyaçlarını değil, belli grupların belirli özel ihtiyaçlarını karşılamak üzere alınan malî yükümlülükleri ifade etmektedir. Bu kavramı çok geniş bir şekilde yorumlamamak gerekir. Yani vergi, resim veya harç olmayıp bunların benzeri olan her malî yükümlülük, benzeri malî yükümlülük değildir. Kendine özgü, belli unsurları bulunan bir kavramdır. Anayasa Mahkemesi kararlarında benzeri malî yükümlülük, “*kişilerden, kimi kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralar*” olarak tanımlanmış ve bunların ortak özelliklerinin kamu gücüne dayanılarak tek taraflı iradeyle salınmaları, gereğinde zorla alınmaları ve bir kanunla konulmaları olduğu belirtilmiştir.

Bu özellikleri taşımayan, isteğe bağlı olarak alınan bedeller, benzeri malî yükümlülük kapsamında yer almayacaktır. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında belediyelerin aldıkları ücretlerin, benzeri malî yükümlülük sayılmayacağı şu şekilde ifade edilmiştir: “*Belediyelere tekel olarak verilmemiş, kişilerin isteği üzerine sunulan hizmetler için bir tarifeye dayalı olarak istenilen “ücret”in vergi, resim, harç ve benzeri malî yüküm olarak nitelendirilmesi mümkün değildir*” (AYM. 26.01.2011 gün ve E. 2009/42, K. 2011/26, RG. 14.05.2011, S. 27934).

Benzeri malî yükümlülükler düzenledikleri kanunlarda konuları, nitelikleri açık olarak belirtilmeyen bir takım malî yükümlülük şeklinde ortaya çıkmaktadır. İsimleri de çoğu zaman kanunlarda değişik şekillerde ifade edilmektedir. Ücret, kesenek, katılma payı, fon payı, katkı payları gibi. Ticaret borsaları işlem tescil ücretleri, meslek odalarına giriş ücreti ve yıllık aidatları, Emlak vergisine bağlı ve ek olarak alınan “Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu’na göre tahsil edilen katkı payı” örnek olarak verilebilir.

**Şerefiyeler:** Devletin ve diğer kamu kuruluşlarının yaptığı bayındırlık hizmetleri sonucu gayrimenkullerinin değerinde artış meydana gelen kişilerden, bu değer artışı dolayısıyla alınan paralardır. Şerefiyeler bir değer artışı, yani rant vergisi niteliğindedir. Günümüzde uygulanmamaktadır.

**Harcamalara Katılma Payı:** Belediye Gelirleri Kanunu'nda yol harcamalarına katılma payı (md. 86), kanalizasyon harcamalarına katılma payı (md. 87) ve su tesisleri harcamalarına katılma payı (md. 88) olarak düzenlenmiştir. Kamu harcamalarının finansmanı amacıyla yapılan bir takım harcamalara, bu hizmetlerden yararlananlardan bir katkı olarak alınan paralardır.

**Vergi ve Para Cezası:** Vergi cezaları, vergi mükelleflerinin ödevlerini gereğine uygun şekilde, zamanında ve tam olarak yerine getirilmelerini sağlamaya yönelik olarak uygulanmaktadır. Para cezaları ise kamu düzenini sağlamaya yönelik yaptırımlardır. Vergi cezaları Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu'nda düzenlenen cezaları ifade etmektedir.

Cezalarda asıl amaç gelir sağlamak değil, kuralara uygun davranılmasını temin etmektir. Vergi cezalarının temel amaç ve fonksiyonu, vergi ödevinin tam ve zamanında yerine getirilmesini sağlamaktır.

## Vergi Hukukunun Kapsamı

**Vergi hukuku geniş kapsamıyla,** devletin kamu gücüne dayanarak (cebren) elde ettiği tüm kamu gelirlerini içermek üzere kullanılır. Böylece vergilerin yanı sıra, resim, harç, harcamalara katılma payı, benzeri malî yükümlülükler gibi kamu gücüne dayanılarak elde edilen diğer kamu gelirleri de geniş anlamıyla vergi hukuku içinde yer alır. Vergi hukuku özü itibarıyla kamu hukuku kurallarına göre (cebren-zorla) toplanan kamu gelirlerini ifade ettiğinden, isteğe bağlı (özel hukuk kurallarına göre elde edilen) kamu gelirleri, vergi hukukunun kapsamı dışında kalmaktadır.

**Dar anlamıyla vergi hukuku** ise yalnız vergilere ilişkin kurallarla ilgilenir. Buna göre vergi hukuku, vergilere ilişkin hukuk kurallarını inceleyen bir hukuk dalı olarak tanımlanabilir.

Vergi kavramının geniş olarak ele alınabilmesi için ilgili kanun maddesinde açıkça belirtilmesi gerekir. Örneğin, Anayasanın 73. maddesinde malî güce göre vergilendirme ilkesi sadece dar anlamda vergiler için hükme bağlanmışken; kanunîlik ilkesinde vergiler geniş anlamıyla ele alınmış, yani vergilerin yanı sıra resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler de kapsam içine alınmıştır.

## Vergilere İlişkin Bazı Temel Kavramlar

Bu başlık altında vergilere ilişkin bazı başlıca temel kavramlar, inceleme sırası itibarıyla konu bü-

tünlüğünü göz önünde tutmak suretiyle, konunun daha rahat işlenmesini ve akıcılığını sağlamak için, ana hatlarıyla ele alınıp belirtilecektir:

**Verginin konusu:** Verginin üzerinden alındığı ekonomik unsurdur. Örneğin gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin geliridir.

**Mükellef (Yükümlü):** Genel manada, verginin borçlusudur. Üzerine vergi borcu düşen kişidir. Örneğin gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerdir.

**Vergiye doğuran olay:** Vergi konusu ile vergi mükellefinin ilişkiye girmesidir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile devlet alacaklı, kişiler ise borçlu (maddî vergi borçlusu mükellef) duruma girer. Örneğin gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, gerçek kişinin gelir elde etmesidir. Gelir elde edilmedikçe kişilerden gelir vergisi alınmaz.

**Matrah:** Vergi konusunun değeri ya da miktarıdır. Vergiyi hesaplayabilmek için vergi konusuna bir değer (advolorem matrah) ya da miktar (spesifik matrah) biçmek gerekir. Matraha vergi tarifesi uygulanmak suretiyle ödenecek vergi hesaplanır (tarh edilir). Gelir vergisinin matrahi, gelirin safı (net) tutarıdır.

**İndirim:** Vergi hesaplanırken matrahtan veya hesaplanan vergiden yapılan, kanunun kabul ettiği indirimlerdir.

**Vergi istisnası:** Vergi konularının vergi dışında bırakılmasıdır. Gelir vergisinde, bazı serbest meslek kazançlarındaki istisna örnek gösterilebilir.

**Vergi muafiyeti:** Vergi ödeyecek kişilerin (mükelleflerin) vergi dışında bırakılmasıdır. Gelir vergisinde küçük esnaf muafılığı örnek gösterilebilir.

**Vergi tarifesi:** Verginin hesaplanmasında, matraha uygulanan ölçülerdir. Yüzdellik ya da bindelik oran şeklinde (nispi) olabileceği gibi; önceden belirlenmiş sabit tutar (maktu) şeklinde de olabilir.

## Vergi İlişkisi

Vergi hukuku esas itibarıyla "Devlet" ile "kişiler" arasında ortaya çıkan "vergi ilişkisi"ni düzenlemektedir. Bu bakımdan vergi hukukunu tanımlayabilmek için vergi ilişkisinin niteliğini ortaya koymak gerekir. Vergi ilişkisi, iki kanun maddesi kapsamında şu şekilde belirtilebilir:

**VUK madde 19:** Bu maddede aslında vergi ilişkisinin niteliği ortaya konulmaktadır. Bu vergi ilişkisi bu maddede esas itibarıyla bir alacak-borç ilişkisi olarak düzenlenmiş bulunmaktadır: **Vergi**

**alacaklısı** “Devlet” ile **vergi borçlusunu** “Mükellef” arasında bir vergi ilişkisi bulunmaktadır.

**Anayasa madde 73:** Vergi ödevi “siyasi hak ve ödev” olarak düzenlenmiştir.

Buna göre devlet açısından vergi almak bir hak, zorunluluk veya yetki olarak belirtilebilir. İlişkinin borçlu tarafındaki mükellef bakımından ise kamu hizmetlerinin finansmanına katılmak hem teknik bir zorunluluk ve hem de anayasalarla bireylere yüklenen bir ödev niteliğindedir.

## VERGİ HUKUKU VE DİĞER HUKUK DALLARIYLA İLİŞKİSİ

### Vergi Hukuku

**Vergi hukuku;** vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin hukuk kuralları bütünü olarak tanımlanabilir. Devletle kişiler arasındaki vergi ilişkisini ve bu ilişkiden doğan hak ve ödevleri inceleyen bir hukuk dalıdır.

Hukuk kuralları diğer toplumsal düzen kuralları gibi taraflara sadece yükümlülükler değil, aynı zamanda haklar ve yetkiler de tanımaktadır. Vergi hukuku, gerek devlete ve gerekse vergi borçlusuna karşılıklı hak ve ödevler yüklemektedir. Örneğin vergi ödemek mükellefin ödevidir, vergiyi almak ise devletin hakkıdır. Benzer şekilde kanunların geçmişe yürütülmemesi, kıyas yapılmaması mükelleflerin hakkını, devletin ise ödevini teşkil etmektedir.

Vergi hukuku, kişilerle devlet arasındaki vergi ilişkisini hukukî bir zemine oturtmakta, bu ilişkiyi tamamen hukuk kuralları ile düzenlemektedir. Bu sayede; vergi ilişkisinin her iki tarafı da güvenceye kavuşmaktadır. Kişiler devleti yönetenlerin muhtemel keyfiliklerinden korunmakta, hukukî güvenlik içinde bulunmaktadır. Devlet de kamu hizmetlerini yürütmek için gerekli fonları, kanunlarda kendisine tanınan haklar çerçevesinde hızlı bir şekilde elde edebilmek imkânına kavuşmaktadır.

Vergi ilişkisinin temelinde kaçınılmaz olarak çıkar çatışması bulunmaktadır. Devlet vergi almak isterken, kişiler ise vergi vermemek ya da mümkün olduğunca az vergi vermek düşüncesindedir. İşte, vergi hukuku, menfaatler arasında denge kurmak suretiyle vergi uyumsuzluklarının çözülmesini de sağlamaktadır.

### Vergi Hukukunun Alt Dalları

**Genel vergi hukuku,** bütün vergilerde uygulanacak temel ilke ve kuralları, vergi ilişkisinin niteliği, vergi alacağının doğması ve sona ermesi, vergilendirme alanında çıkan uyumsuzluklar, kabahat ve suçlar ile bunların çözüm yolları ve vergi alacağının zorla tahsiline ilişkin hükümleri inceleyen vergi hukuku kısmıdır.

**Özel vergi hukukunda** ise konularına göre vergiler ve bunları düzenleyen vergi kanunları ayrı ayrı inceleme konusu yapılmaktadır. Türk Vergi Sistemi olarak anılmaktadır.

**Maddî vergi hukuku,** vergi alacağının doğması, bununla ilgili vergi idaresi ve mükelleflerin hak ve ödevleri, vergi alacağının sona ermesi ve bunların içeriğine ilişkin olarak tüm hukukî ilke ve kuralları inceleyen vergi hukuku bölümüdür.

**Şeklî vergi hukuku,** maddî hukukça belirlenen vergi ilişkisindeki hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirilme usullerini düzenleyen vergi hukuku dalıdır.

Maddî vergi hukuku, karşılıklı hak ve ödevleri inceler, ortaya koyar. Mükellefin defter tutma, beyanname verme gibi ödevlerini inceler. Gelir, kurumlar, katma değer vergisi gibi kanunlar maddî vergi hukukunun kapsamındadır. Şeklî vergi hukukunda ise, maddî hukukça düzenlenen bu ödevlerin gerçekleştirilme usulleri ele alınıp ortaya konur. Defter nasıl tutulacak, beyanname ne zaman, nasıl verilecek, uyumsuzlukta nereye nasıl müracaat edilecek gibi. Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun şeklî vergi hukukunun kapsamındadır.

Vergi hukuku inceleme **konuları** itibariyle de bazı alt dallara ayrılmaktadır. Genel vergi hukukunun kapsamı içinde değerlendirilebilir.

**Vergi Usul Hukuku:** Vergiye ilişkin usul kurallarını ihtiva eder. Verginin nasıl hesaplanacağı (tarh), tebliğin nasıl olacağı, uyumsuzlukların hangi usullerle çözüleceği ve vergi cezaları gibi konular yer alır. Vergi Usul Kanununda düzenlenmektedir. VUK’un 1. maddesi gereğince, gümrük vergileri VUK kapsamı dışındadır.



**dikkat**

Gümrük vergisi Gümrük Kanununa tabidir. VUK’taki hükümlere tabi değildir.

**Vergi İcra Hukuku:** Vergi ve diğer kamu alacaklarının nasıl tahsil edileceği konusunu inceler. Özel hukuktan doğan alacaklar İcra İflas Kanununa göre tahsil edilirken; kamu alacakları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununa göre tahsil edilmektedir.



sıra sizde

Kamu alacakları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun; kişilerin özel hukuktan doğan alacakları ise İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre takip edilir. Bu yönüyle her iki alacak arasında ne gibi farklılıklar vardır? Sizce bütün alacakların takibi tek bir kanunla yapılabilir mi?

İnceleme konusu itibariyle diğer alt dallar ise, **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Yargılama Hukuku, Milletlerarası Vergi Hukuku**'dur.

## Vergi Hukukunun Diğer Hukuk Dallarıyla İlişkisi

Vergi hukuku Kamu Hukuku içinde yer alması hasebiyle, kamu hukuku dalları ile yakın ilişki içindedir.

Vergi almak suretiyle devletin adeta kişilerin gelirin, servetine ortak olduğu söylenebilir. Bu bakımdan vergiler, başta mülkiyet hakkı olmak üzere birçok temel hak ve hürriyetle yakından alakalıdır. Ayrıca anayasal ilkeler ve Anayasa Yargısı da vergi hukukunun anayasa hukuku dalıyla olan yakınlığını göstermektedir.

Vergi hukukunun bir kısım kavramları, tamamen idare hukukunun genel kavramlarına dayanmaktadır. VUK'un 20. maddesinde tarh işlemi, bir idarî işlem olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla idarî işlemin unsurları, sakatlıkları, sakat işlemlerin geri alınmaları veya kaldırılmaları gibi konularda esas alınan ilkeler geniş ölçüde vergilendirme işlemleri açısından da geçerlidir. Vergi yargısının idarî yargı içinde düzenlenmiş olması da iki hukuk dalı arasındaki yakın ilişkiyi göstermektedir.



dikkat

Kamu hukukunun içinde yer alan vergi hukuku, malî hukukun bir alt dalıdır. Vergi hukukunun alt dalları ise; vergi usul hukuk, vergi icra hukuku, vergi ceza hukuku, vergi yargılama hukuku, milletlerarası vergi hukukudur.

Vergi kanununa aykırı hareketlerin bir kısmı kabahat olarak düzenlenmiştir. Bunlarda kesilen vergi cezalarına karşı vergi yargısında iptal davası açılmaktadır. Bu durum, idare hukuku ile olan yakın ilişkiyi göstermektedir. Ancak sahte belge düzenleme veya kullanma gibi bazı kanuna aykırılıklar kamu düzenini ağır nitelikte bozucu kabul edilmiş ve suç olarak düzenlenmiştir. Bunlar için Ceza Mahkemelerinde kamu davası açılmakta ve ceza yargılaması yapılmaktadır. Bu husus vergi hukukunun ceza hukuku ile olan ilişkisini göstermektedir.

Vergi hukuku, kamu hukuku içinde yer almasına rağmen, özel hukuk dalları ile çok daha yakından ilişki içindedir.

Özel hukukun birçok kavram ve kurumu vergi hukukunda uygulama alanı bulmaktadır. Örneğin, kişi, ehliyet, ikamet, mülkiyet, veraset, intikal, vakıf, dernek, temsil, sorumluluk, rücu, muvazaa gibi. Nitekim vergiyi doğuran olay, hemen hemen hep bir özel hukuk ilişkisine/müessesesine dayanmaktadır. Vergiyi doğuran olayın özünde, özel hukuk ilişkisi yatmaktadır. Bu yüzden vergi hukuku, gıdasını özel hukuktan; otoritesini kamu hukukundan alan bir hukuk dalı olarak ifade edilmektedir.

Özel hukukun kavram ve kurumları ilke olarak vergi hukukunda aynen geçerlidir. **Ancak vergi hukuku bir konuda kendi özel düzenlemesini getirdiğinde, artık bu özel düzenlemenin esas tutulması gerekir.** Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu ticarî kazancı tanımlarken Ticaret Kanununa genel atıfta bulunmakla birlikte, ayrıca hangi faaliyetlerin de ticarî faaliyet olarak vergilendirileceğini ayrıntılı olarak düzenlemektedir.

Zaten özel hukukun kavramlarını sadece özel hukuktaki anlamıyla ele almak yanlış sonuçlar doğurabilmektedir. Örneğin kanuna, ahlâka aykırı işlemler Borçlar Kanununda mutlak butlanla malûl kabul edilmiş olup hiçbir hüküm ve sonuç doğurmaz. Oysa VUK md 9/2'ye göre, vergiyi doğuran olayın kanunla yasaklanmış bulunması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz. Benzer şekilde vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmak için kanunî ehliyet aranmamaktadır (VUK md 9/1). Bu yüzden tam ehliyetli olmayanlar bile vergiyi doğuran olayı şahıslarında gerçekleştirdikleri takdirde vergi mükellefi olacaklardır.

## EGEMENLİK, VERGİ HAKKI VE VERGİ HUKUKUNUN TARİHİ GELİŞİMİ

Egemenlik, devleti toplum içindeki diğer güçlerden ayıran, ona devlet olma niteliği kazandıran

üstün emretme ve zorlama gücü olarak tanımlanabilir. Egemenliğine dayanan devlet iktidarı/gücü çok çeşitlidir. Yasama, yürütme, yargı, vergileme, cezalandırma gibi hak ve yetkiler, kaynağını egemenlikten alan devlet iktidarındır ya da diğer bir deyişle devlet iktidarının ihtiva ettiği hak ve yetkilere. Devletin vergi alma, harcama yapma, bütçe yapma hakları gibi malî alanda sahip olduğu iktidarı/gücü, **devletin malî alandaki iktidarı** olarak ifade edilebilir. Devletin serbestçe vergileme yapması (vergi hakkı), malî iktidarın kapsamına dâhil hakların en önemlisidir.

Malî iktidarın vergilemeye ilişkin olan unsuru, **vergi hakkı** (vergileme yetkisi) olarak ifade edilebilir. Vergi hakkı, “*devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücü*” olarak tanımlanabilir. Vergi hakkı, devlete aittir. Devlet bu hakkı yasama organı aracılığıyla kullanmaktadır (vergilerin kanuniliği). Yasama organı da belli sınırlar çerçevesinde yürütme organını yetkilendirmektedir.

✓ Vergi hakkı (vergileme yetkisi), devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücü olarak tanımlanabilir.

Devlet egemenliğine dayanan devletin malî iktidarının, devletin varlık şartı olduğu rahatlıkla söylenebilir. Malî iktidar kapsamındaki haklardan özellikle gelir talep etme hakkını ifade eden vergi hakkı, devletlerin varlığını devam ettirebilmesi bakımından çok önemlidir. Bir devletin ilk ve en önemli emaresi malî talepte bulunmasıdır. Nitekim meclislerin çıkardıkları ilk kanunların genellikle vergi kanunu olması da vergi almanın devlet için önemini ortaya koymaktadır.

### Vergi Hukukunun Tarihî Gelişimi (Vergi Hakkının Hukukla Sınırlandırılması)

Vergide hukuk fikri, ilk kez, siyasî iktidarı elinde bulunduranların sınırsız güçlerinin sınırlandırılmaya başlanması ile ortaya çıkmıştır. Vergi yükünün ağırlığı, idarecilerin vergileme konusundaki keyfi tutum ve davranışları, sınıf ayrımları gibi sebepler birçok ülkede halk ayaklanmalarına yol açmıştır. Bu mücadeleler sonucunda vergileme

halk temsilcilerinin onayına bağlanmıştır. Vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulması ile vergilemede keyfiliğin yerini hukukun üstünlüğü almıştır.

Meclislerin yasama yetkilerinin temelinde de vergi hak ve yetkisinin sınırlandırılması konusundaki mücadeleler yatmaktadır. Vergi hak ve yetkisinin sınırlandırılması, demokratik düzenin temelini oluşturmuştur. Bu bakımdan meclislerin kurulması, demokrasinin gelişmesi ve anayasa hukukunun ortaya çıkması, vergi hukukunun doğumu ile eş zamanlı gerçekleşmiştir denilebilir.

İlk mücadelenin tarihi 1215 Magna Carta'ya kadar götürülebilir. Savaşta yenik çıkan İngiliz kralı oylama yapılmadan vergi konulmayacağını kabul etmek zorunda kalmıştır. Fakat Magna Carta'nın hükümlerine hiç uyulmamıştır. 1628 Haklar Dilekçesi ve 1689 Haklar Demeci ile parlamentonun onayı olmadıkça vergi alınmayacağı İngiltere'de kesin olarak yerleşmiştir. Amerika Birleşik Devletleri ise 18. Yüzyılda İngiltere'nin sömürgesi durumundadır. Amerika'da vergileme konusunda yapılan mücadele, bağımsızlığın kazanılması ve buna bağlı olarak vergileme hakkının kazanılmasına yöneliktir. Amerikalıların bağımsızlık hareketinin temelinde, temsil olunmadıkları İngiliz Parlamentosu'nun kendilerine vergi koyamayacağı fikri yatmaktadır. Bu mücadeleler sonucunda 1776'da ABD bağımsızlığını kazanmıştır. Anayasasında hiç kimsenin kendi rızası veya temsilcilerinin rızası olmaksızın vergilendirilemeyeceği hükmü yer almaktadır.

Tarih içindeki mücadeleler sonucunda ‘**rızasız vergi olmaz**’ ilkesi kabul edilmiştir. Buna göre halkın kendisinden alınacak vergiye rıza göstermesi gerekmektedir. Rızaya dayanmayan şekilde vergi alınması mümkün değildir. Bu ilkenin demokrasilerde uygulanması ise temsilcilerin onayıyla olmaktadır. Halkın temsilcilerinin (parlamentoların) konulacak vergiye verdiği onay, halkın bu vergiye rıza gösterdiği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bu ilke aynı zamanda ‘**temsilsiz vergi olmaz**’ ilkesi olarak da adlandırılmaktadır. Halkın kendisinin ya da temsilcilerinin rızası (onayı) olmaksızın vergi konulmayacaktır. Temsilcilerin (parlamentonun) rızası ise ancak kanun çıkarmakla gösterilebilecektir: ‘**kanunsuz vergi olmaz**’. İşte bugün anayasamızda da yer alan **vergilerin kanuniliği ilkesi**, tarih içindeki bu mücadeleler sonucu ortaya çıkan temel bir ilkedir. Dolayısıyla kanunsuz vergi olmaz ilkesi de vergilerin rızaya (temsile) dayanacağını vurgulamaktadır.

Tarihteki mücadeleler sonucu iktidarların vergi hak ve yetkilerinin meclise geçmesi ve vergi hak ve yetkisinin hukukla sınırlandırılması ile vergi hukuku, bir hukuk dalı olarak ortaya çıkmıştır. İşte, **vergi hukuku**, özü itibariyle vergi hak ve yetkisinin hukuka dayandırılmasını, hukuk kuralları ile sınırlandırılmasını, vergilendirmenin hukuka uygun olarak yapılmasını ifade etmektedir. Bu bakımdan esas itibariyle yönetilenleri korumayı amaçlar. Vergilemenin kamu hukuku içerikli yetki olarak belirlenmesi ve siyasî iktidarın vergilendirme yetkisinin hukukla sınırlandırılması (vergi hukukunun doğumu) 17. yüzyıla dayanmaktadır.

Vergi hukuku hem devlet hem de vatandaşlar bakımından çok önem taşıyan bir hukuk dalıdır. Vergi hukuku bir yandan devletin yüklenmiş olduğu kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu kaynakların toplanmasını garanti altına alırken, diğer yandan da mükelleflerin hukukî güvenliğini sağlamaktadır. Vergi hukuku, kişilerin hukukî güvenlikleriyle yakından ilgilidir. “*Mal canın yongasıdır*” atasözü de, devletin vergi hakkının hukuka dayandırılmasının ne kadar büyük önem arz ettiğini göstermektedir.

Ülkemizde de padişahın vergi hak ve yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik mücadelelerinin ilkini 1808 Sened-i İttifak oluşturmaktadır. Ayanların bölgelelerdeki etkinlik ve güçlerinin artması sonucu, 2. Mahmut döneminde ayanlarla imzalanmıştır. Vergi konulurken ayanlarla görüşülecek ve çıkan karara uyulacaktı. Padişahın vergi hak ve yetkisinin ayanlar lehine sınırlandırıldığını göstermektedir. Hükümlerine uyulmamıştır. Hem ilk örnek olması ve hem de hükümlerine uyulmamış olması hasebiyle Magna Carta'ya benzemektedir.

**1839 Gülhane Hattı Hümayûnu (Tanzimat Fermanı)** ile padişah tek taraflı iradesi ile vergileme yetkisini sınırlandırmıştır. Mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergi konulması ve önceden kanunnamelerle belirlenen vergiler dışında keyfi vergi alınmaması hükme bağlanmıştır. “*Abalı-i Memalikten her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi münasip tâyin olunarak, kimseden ziyade şey alınmaması...*”. Bundan sonraki fermanlarda da bir takım vergi ilkelerine yer verilmiştir.

**İlk Anayasa 1876 Kanun-u Esasî**'de vergilerin kanuniliği ilkesi düzenlenmiştir. Bu anayasada kanuna dayanmadıkça vergi alınamayacağı hükmünün yanı sıra vergide genellik, eşitlik, ödeme gücüne göre vergi alma ilkelerini ifade eden hükümler de yer almıştır: “*Bir kanuna dayanmadıkça, vergi*

*ve rüsumat namı ile ve nam aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz*”.

**1881** yılında **Muharrem Kararnamesi** ilân edilmiştir. Bazı vergilerin tahsil yetkisi kurulan **Düyun-u Umumiye** (Genel Borçlar) idaresine devredilmiştir. Düyun-u Umumiye, yabancı alacaklıların temsilcilerinden oluşan bir idaredir. Devlet gelirlerinin yaklaşık üçte birinin tahsili bu idareye bırakılmıştır. Osmanlı Devleti'nin bu idareye bırakılan kamu gelirlerine ilişkin kanunlarda değişiklik yapabilmesi de bu idarenin iznine bağlanmıştır. Bu itibarla, Düyun-u Umumiye'nin bu yetkilerle donatılması, Osmanlı Devleti'nde malî iktidarın, dolayısıyla egemenliğin zayıflaması olarak kabul edilebilir.

**23 Nisan 1920**'de Türkiye Büyük Millet Meclisinin toplanmasıyla padişaha ait olan vergi hak ve yetkisi artık meclise geçmiş olmaktadır.

TBMM 20 Ocak 1921'de Teşkilât-ı Esasîye Kanunu adını taşıyan anayasayı kabul etti. **1921 Anayasası**'nda bütün yetkiler TBMM'de toplanmıştır. Vergilere ilişkin olarak içinde hüküm olmayan tek anayasamızdır.

**1921** yılında çıkarılan **Başkomutanlık Kanunu** ile üç ay süreyle TBMM'nin tüm yetkileri, Kurtuluş Savaşı'nın kazanılabilmesi için Mustafa Kemal Atatürk'e bırakılmıştır. Bu yetkiye dayanılarak on tane yükümlülük içeren **Tekâlif-i Milliye (Millî Vergiler)** çıkarılmıştır. Bu düzenleme ile vatandaşlara çeşitli hizmet yükümlülükleri ve aynı vergiler getirilmiştir.

**1924 Anayasası** Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk anayasasıdır. Bu anayasada, diğer anayasalarımızdan farklı olarak verginin tanımı yapılmıştır: “*Vergi devletin genel harcamalarına halkın katılmasıdır*”. Vergilerin kanuniliği ilkesine yer verilmiştir. Bu anayasanın 85/1. maddesinde “*Vergiler ancak bir kanunla tarh ve cibayet olunur*” hükmü yer almaktadır. Buna göre vergi hakkı yasama organına aittir.

**1961 Anayasası** Vergilerin kanuniliği, genellik ve eşitlik ilkelerine yer vermiştir. Bu dönemde Anayasa Mahkemesi kurulmuştur. Böylece kanunilik ilkesine aykırı düzenlemeler denetime ve hukukî yaptırıma tâbi tutulmuştur.

## 1982 Anayasası ve Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler

Vergiler ve devletin vergi hakkı, temelini anayasadan almaktadır ve bunların düzenlenmesinde anayasadaki ilkelere uyulması gerekmektedir. Ver-



gileme, siyasî iktidarın ekonomik ve sosyal politikalarının yürütülmesini sağlayan önemli bir araç olmasının yanı sıra, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına ve malvarlıklarına yönelik bir müdahale niteliği de taşımaktadır.

Anayasanın vergi hukukunu doğrudan ilgilendiren hükmü, 73. maddesidir. Söz konusu madde, anayasanın “**Temel Haklar ve Ödevler**” başlıklı ikinci kısmının, “**Siyasî Haklar ve Ödevler**”i düzenleyen dördüncü bölümünde, “**Vergi Ödevi**” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu düzenleme, sistematik bakımdan 1961 Anayasası ile aynıdır.

Bu madde dışında, Anayasanın vergi hukukunu ilgilendiren temel ilkeleri de söz konusudur. Anayasanın 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti, “... sosyal bir hukuk devletidir”. Bu ilkeler esas olarak, hukuk devleti ve sosyal devlet olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

Hukuk devletinde, devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu ve vatandaşların hukukî güvenliğe sahip olduğu devlet olarak tanımlanabilir. Anayasa Mahkemesinin bir kararında hukuk devleti, “*her eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştiren ve sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstünlüğü kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlet*” olarak tanımlanmıştır (AYM., 27.3.1986 gün ve E. 1985/31, K. 1986/11, AMKD., S. 22, s. 120). Kanunî idare ilkesi, kanunların genelliği, kanun önünde eşitlik, kazanılmış haklara saygı ilkeleri, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, hukuk devletinin belli başlı nitelikleri arasında sayılabilir.

Hukuk devletinin ileri aşaması, sosyal devlet ilkesi ile sağlanır. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Bu amaçlar çerçevesinde devlet, bir yandan ekonomik bakımdan zayıfları koruyacak, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak, diğer yandan da ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır. Anayasa Mahkemesi bir kararında sosyal hukuk devletini, “*insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve*

*teminat altına alan, kişi ve toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşamaları ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirleri alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendine yükümlü sayan*” devlet olarak tanımlamıştır (AYM., 18.2.1985 gün ve E. 1984/9, K. 1985/4, RG., 26.6.1985, S. 18793).

### Anayasanın 73. Maddesine Hâkim Olan İlkeler

Anayasanın “Vergi Ödevi” başlığı altında düzenlenen 73. maddesi şu şekildedir:

“*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*”

*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”.*



Vergi hukuku ile ilgili anayasal ilkeler hakkındaki makaleye, <http://dergipark.gov.tr/suhfd/issue/26631/281056> adresinden ulaşabilirsiniz.

### Verginin Genelliği İlkesi

Anayasanın 73/1. maddesine göre, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Bu fıkradaki “herkes” ibaresiyle, genellik ilkesi belirtilmiş olmaktadır. Genellik ilkesi, hukuk devleti ilkesinin vergi hukukundaki yansıması olarak ifade edilebilir.

Vergide adaletin sağlanması isteniyorsa, atılacak ilk adım herkesin kapsama alınması olacaktır. Bu bakımdan genellik ilkesi, vergi adaletinin (eşitliğin) bir ön şartı olarak nitelendirilebilir. Genellik olmadan eşitlikten söz edilemez.

“Herkes” ibaresinin, malî güç kavramıyla birlikte değerlendirilmesi gerekir. Herkes kelimesiyle sadece ülkede yaşayan vatandaş ve yabancıların tümü değil; aynı zamanda vergi ödemeye malî gücü bulunan bütün kişiler anlaşılmalıdır. Diğer bir deyişle genellik ilkesi, istisnasız herkesin vergi vermesi demek değildir. Malî gücü yeterli olmayanlar vergi dışı bırakılabileceklerdir. Dolayısıyla genellik ilkesi, bir toplumda yaşayan ve malî gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirir.

Genellik ilkesini vergiyi doğuran olay kapsamında da yorumlamak mümkündür. Buna göre vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren herkes mükellef olup vergi verecektir diyebiliriz. Örneğin arabası olan herkes motorlu taşıtlar vergisi ödeyecek, olmayanlar ise bu vergiyi ödemeyecektir.

Genellik ilkesi, herhangi bir muafiyet ya da istisnanın olmaması anlamını taşımaz. Zaten muafiyet ve istisnalar, devlete anayasa ile verilmiş diğer görevlerini gerçekleştirebilmesi bakımından sosyal, ekonomik ve teknik sebeplerle kabul edilmektedirler. Bu yüzden muafiyet ve istisnalar, sosyal devlet ve malî güç ilkelerine aykırı düşmedikçe, genellik ilkesine aykırı sayılmazlar.

### Verginin Kamu Giderlerini Karşılılamaya Yönelik Olması

Anayasanın 73/1. maddesinde vergilerin, “kamu giderlerini karşılamak üzere” alınacağı belirtilmiştir. Toplumun ortak nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanması açısından devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetlere, kamu hizmeti denir.

Vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması, “genel karşılıklılık ilkesi” olarak adlandırılmaktadır. Maliye teorisinde verginin malî (fiskal) fonksiyonu olarak da ifade edilen verginin en önemli amacı, kamu harcamalarına finansman kaynağı sağlamak, yani kamu giderlerini karşılamaktır. Maddede sadece verginin malî fonksiyonu belirtilmiştir. Dolayısıyla maddede yer alan “kamu giderleri” deyimini, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı giderleri de kapsayacak şekilde geniş yorumlamak gerekir.

### Verginin Malî Güçle Orantılı Olması İlkesi

Kişilerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklıdır. Vergilendirme sırasında bu farklılığın dikkate

alınması ve herkesin malî gücüne göre vergilendirilmesi gerekir. Malî güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilkeye göre, malî güç arttıkça vergi yükünün de artması gerekmektedir.

Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.



kitap

Vergide eşitlik ilkesi için “Vergilendirmede Eşitlik” (Leyla ATEŞ, İstanbul: Derin Yayınları, 2006) isimli kitaptan yararlanılabilir.

Malî güce göre vergilendirme olarak da adlandırılan bu ilke, sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesidir. Hukuk devleti kavramı vergi adaletinin yatay eşitlik yönüyle ilgilenmektedir. Oysa sosyal devlet gelir, servet, harcama, aile yükü ve benzeri yönlerden farklı durumda olanların ne ölçüde farklı vergilendirilecekleri yani, dikey eşitlik sorunu ile ilgilenmektedir.

Malî güce göre vergilendirme ilkesi, sadece vergiler için söz konusudur. Çünkü vergiler dışındaki malî yükümlülüklerde kısmen de olsa yararlanma ilkesi geçerlidir. Dolayısıyla malî güç kavramı harç, resim ve benzeri malî yükümlülükler bakımından göz önüne alınamayacaktır.

Malî güce göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli tekniklerden yararlanılabilir. En az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi, sosyal amaçlı vergi muafiyet ve istisnaların tanınması, lüks sayılan tüketimin ağır vergilendirilmesi örnek olarak gösterilebilir.



sıra sizde

Malî güç ilkesi neden sadece vergiler için geçerlidir?

## Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı

Bu hüküm, ilk defa 1982 Anayasasında düzenlenmiştir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi de, sosyal devlet ilkesinin doğal bir sonucudur. Sosyal devlette vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin yanı sıra, vergiler aracılığıyla millî gelir ve servetin adaletli bir şekilde dağılımının sağlanması da gözetilmelidir. Vergi yükü bir yandan adaletli ve dengeli olarak dağıtılırken, diğer yandan da vergileme yoluyla servetin ve gelirin adil dağılımı gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Ancak malî güce göre vergileme yapıldığında bu sonuçların elde edileceği açıktır. Bu itibarla Anayasanın 73. maddesinin 2. fıkrasının, malî güç ilkesinin bir tekrarı niteliğinde olduğu söylenebilir.

## Verginin Kanunîliği İlkesi

Anayasanın 73/3. maddesinde düzenlenen “*vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmüyle vergilerin kanunîliği ilkesi belirtilmiş olmaktadır.

Vergilerin kanunîliği ilkesi, kanun koyma gücüne sahip olan organın vergileme hakkını kullanması anlamına gelmektedir. Anayasanın 73/3. maddesine göre vergi hakkının, yasama organının eliyle kullanılması, aynı zamanda halkın kendi iradesiyle kendisini vergilendirmesi anlamına gelmektedir. Yasama organı, vergi hakkını ancak kanunla kullanabilecektir.

Vergi ve vergi ile ilgili temel konuları düzenleme, değiştirme ve kaldırma yetkisi kural olarak yasama organlarına bırakılmıştır. Yürütme organı ise kural olarak, vergi idaresinde ve tahsilinde görev almaktadır. Vergileme hakkının yasama organı tarafından kullanılmasını ifade eden vergilerin kanunîliği ilkesi, vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını, bu konularda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmalarını ifade eder.

Vergi hakkının kanunla kullanılmasının başlıca sebebi, vergilerin kişilerin temel hak ve özgürlükleriyle yakından ilgili olmasıdır. Vergilerin kanunîliği ilkesi, keyfi ve takdirî uygulamaları önleyecek ilkelere kanunda yer almasını amaçlar. Bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizer.

Kanunîlik ilkesi sadece vergilerde değil aynı zamanda resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerde de geçerlidir.

## Verginin Kanunîliği İlkesinin Sonuçları

Verginin kanunîliğine bağlanan ilk sonuç, hukuk devleti ilkesinin bir alt ilkesi olan hukukî güvenlik ilkesi ve bunun alt ilkeleridir. Kişiler hem içinde buldukları zaman diliminde devleti yönetenlerin keyfi tutum ve davranışlarından emin olmalıdır ve hem de kişilerin geleceğe yönelik olarak hukukî düzenlemelerin devam edeceğine ilişkin inançlarının korunması gerekir. Hukukî güvenlikten bahsedebilmek için üç ilkenin bulunması gerekir: Vergilerin belirliliği, geçmişe yürümeme ve kıyas yasağı. Bunlar aynı zamanda kanunîlik ilkesinin sonuçları olarak da ifade edilmektedir. Bunlardan ilki, **vergilerin belirliliği (verginin belirgin olması)** ilkesidir. Bu ilkeye, vergi kanununun vergiye ilişkin tüm özellikleri kapsamaması ilkesi de denilebilir. Vergilerin konu, mükellef, vergiyi doğuran olay, oran, miktar, tarih ve tahsil zamanları gibi temel öğelerinin gerek idare ve gerekse de vergi mükellefleri açısından belli ve kesin olması gerekir. Bu bakımdan vergilerin temel öğelerinin mutlaka kanunda düzenlenmesi gerekir. Bu ilke aynı zamanda, vergi kanunlarının dilinin ve dayandığı kavramların yalın, sade, açık, net; cümlelerinin düzgün, sisteminin kolay anlaşılır ve akılcı olmasını gerektirir. Vergi hukukunda **kıyas yasağı** da kanunîlik ilkesinin bir sonucudur. Bu yasağı kişilerin hukukî güvenliğinin sağlanması için önemli niteliktedir. Vergi hukukunda yorumun kanun sınırları içinde yapılması, hiçbir zaman kıyas noktasına varmaması gerekmektedir. Vergi kanunlarının **geçmişe yürümemesi** ilkesi, kanunîlik ilkesinin bir sonucu ve onun tamamlayıcısı niteliğindedir. Hukukî güvenlik ilkesi de vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen vergiyi doğuran olaya uygulanmamasını gerektirir. Aksi yöndeki uygulamalar, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar, ekonomik ve ticarî hayatın belirlilik ve istikrarını bozar.

Vergi hukukunda irade özgürlüğü ve sözleşmelerin söz konusu olmaması, verginin kanunîliği ilkesinin diğer bir sonucudur. Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde “*vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm vergi dairelerine vergi mükellefinin izlenmesi açısından kolaylık sağlamak ve aynı zamanda verginin tahsilinin zorlaşması veya imkânsız hale gelmesinin de önüne geçmiştir.

Verginin kanuniliği ilkesinin diğer bir sonucu ise, kural olarak yürütme organının takdir yetkisinin bulunmamasıdır. Vergi hukukunda idarenin kural olarak bağlı yetkisi söz konusudur. Ancak bazı durumlarda idareye sınırlı takdir yetkisi tanınmaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bazı istisnaları bulunmaktadır. Cumhurbaşkanına vergiler (malî yükümlülükler) konusunda yetki verilmesi söz konusudur. Cumhurbaşkanına tanınan yetkiler, vergilerin kanuniliğinin istisnası sayılmaktadır. Kanuniliğin istisnası niteliğindeki bu yetkiler, aynı zamanda idarenin takdir yetkisinin bir görünümü niteliğindedir.

Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi genel olarak, vergi idaresinin kanunlar çerçevesinde seçim serbestisine sahip olması olarak tanımlanabilir: “Vergi idaresinin, üst hukuk kuralları tarafından yetkisinin bağlanmadığı, nasıl hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirtilmediği durumlarda; mevcut çözüm yollarından kamu yararını gerçekleştirmede kendisine en elverişli görülenlerden birini, bunun kullanılış usulünü ve harekete geçeceği zamanı tayin hususunda veya kendisine tanınan söz konusu yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda, yargı denetimi dışında kalmaksızın sahip olduğu serbest hareket edebilme ve karar alabilme yetkisi” dir.

✓ Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi genel olarak, vergi idaresinin kanunlar çerçevesinde seçim serbestisine sahip olması olarak tanımlanabilir.



kitap

Vergi hukukunda idareye tanınan takdir yetkisi konusunda “Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi” (Ümit Süleyman ÜSTÜN, Ankara: Turhan Kitapevi, 2007) isimli kitaptan yararlanılabilir.

Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisini iki ana başlıkta ele alıp değerlendirmek gerekir. İlki, vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası niteliğinde olan, Cumhurbaşkanına Anayasa ile tanınan yetkilere. İkincisi ise vergi idaresine (Hazine ve Maliye Bakanlığı ve teşkilatına) idare hukuku esasları çerçevesinde genel itibarıyla tanınan yetkilere. Bunlar sırasıyla şu şekilde belirtilebilir:

## Anayasa Kapsamında Cumhurbaşkanına Tanınan Yetkiler

Kanuniliğin istisnası olarak da ifade edilebilecek olan, Cumhurbaşkanına vergiler konusunda yetki tanınan üç durum söz konusudur:

1. Bu durumların ilki Anayasanın 73/4. maddesi kapsamında bazı temel vergi ögelerine yönelik olarak Cumhurbaşkanına yetki verilmesidir.

Anayasanın 73/4. maddesinde “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafiyet, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*” hükmü düzenlenmiştir. Bu hüküm, yürütme organının vergilendirme alanındaki yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır

Vergiler konusunda yürütme organına (Cumhurbaşkanına) tanınan yetkileri ve özelliklerini şu şekilde belirtebiliriz: Öncelikle vergilerin temel ögelerini koyma, değiştirme ve kaldırma yalnızca yasama organına aittir. Bu temel ögelerin sadece dördünde (muafiyet, istisna, indirim ve oran) değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına tanınabilir. Bu dört ögenin yine konulması ve kaldırılması sadece yasama organına aittir. Cumhurbaşkanının ancak yukarı ve aşağı sınırlar dâhilinde bu dört temel öğede değişiklik yapma yetkisi bulunmaktadır. Örneğin, olmayan bir muafiyeti koyma veya mevcut bir muafiyeti kaldırma konusunda sadece yasama organı yetkili olup Cumhurbaşkanının yetkisi bulunmamaktadır.

Muafiyet ve istisnalarda değişiklik yapılabilmesi, bu muafiyet ve istisnalarla ilgili belirtilen sayısal sınırlara yönelik olacaktır.

Aşağı sınır olarak 0 (sıfır) oranının belirlenmesinin ve Cumhurbaşkanının da oranı sıfıra indirmesinin kanuniliğe aykırı olup olmadığı tartışmalıdır. Anayasa Mahkemesi de bir kararında Bakanlar Kuruluna bir vergi oranını sıfıra indirme yetkisi verilmesinin anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir (AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, AMKD, S. 23, s. 160.). Ancak, vergi oranının sıfıra indirilmesi, fiilen o verginin kaldırılmasına yol açacaktır. Böyle bir düzenlemenin mutlaka tarihindeki mücadeleler sonucu ortaya çıkan “temsilsiz vergi olmaz” ilkesine uygun olarak mutlaka yasama organı tarafından gerçekleştirilmesi gerekir. Aksi yöndeki kabul, vergilerin kanuniliği ilkesine açıkça aykırılık oluşturacaktır.

Cumhurbaşkanına tanınan yetkinin aşağı ve yukarı sınırlarının mutlaka kanunda açık bir şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir.

Yetki sadece Cumhurbaşkanına tanınabilir. Cumhurbaşkanı da bu yetkiyi bizzat kendisi kullanmalıdır, başkasına devredemez.

- 2. Kanuniliğin bir diğer istisnasını** Anayasanın 167/2. maddesinde de Cumhurbaşkanına dış ticaretle ilgili yetki verilebileceğine ilişkin hüküm oluşturmaktadır: “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir*”.

Bu hükme dayanılarak 1984 yılında 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır. 2976 sayılı Kanunun Anayasanın 167/2. maddesine aykırılığı ile ilgili olarak açılan bir iptal davasında Anayasa Mahkemesi, kanunu anayasaya uygun bularak, davayı reddetmiştir (AYM., 11.1.1985 gün ve E. 1984/6, K. 1985/1, AMKD, S. 21, s.10).

- 3. Olağanüstü hal dönemlerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle de vergilerin temel öğelerine ilişkin düzenleme yapılabilmektedir.** Anayasanın 119/6. maddesine göre “*Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir*”. Buna göre olağanüstü hal dönemlerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle vergilerin temel öğelerine ilişkin düzenleme yapılabilecektir.

## Vergi İdaresine Tanınan Yetkiler

Bu yetkiler takdir yetkisinin görünümü niteliğindedir. Uzmanlığa ve tekniğe ilişkin konularda, idareye gerekli düzenlemeleri yapmak konusunda takdir yetkisi tanınmalıdır. Ancak vergi idaresine tanınan yetkiler kesinlikle vergilerin temel öğelerine ilişkin olmayıp bazı şekli ödevlere, usule ve ayrıntıya ilişkin konulardır.

Vergi idaresine vergilendirme usûl ve esasları ile bazı vergilendirme ölçülerinde tanınan takdir yetkisi, temel itibariyle ayrıntılara, uygulamaya yö-

nelik teknik düzenlemelerin yapılmasındaki takdir yetkisini ifade etmektedir. Ayrıntılar ve teknik nitelikteki konular, kanunlarda detaylı düzenlenmeleri son derece zor olan ve idarenin uzmanlık alanına giren konulardır. Anayasa Mahkemesi, ayrıntı ve tekniğe ilişkin konularda vergi idaresine takdir yetkisi tanınmanın bir zorunluluk olduğunu da kararlarında ifade etmektedir: “*Kanunlarda, bu kadar etraflı ve teknik hususlara yer verilemeyeceğinden amacın ve alınacak tedbirlerin sınırlarının belirtilmesiyle yetinilmesi ve teknik hususların düzenlenmesi konusunda, yürütme organına yetki tanınması zardır*” (AYM., 7.3.1963 gün ve E. 1962/281, K. 1963/52, AMKD, S. 1, s. 123).

Vergi ödevi dolayısıyla meydana gelen ilişki yalnızca kamusal bir alacak-borç ilişkisi değildir. Bu ilişki aynı zamanda usûle yönelik bir kısım ödev ilişkisini de içerir. Defter tutma, bildirimde bulunma, belge düzenleme ve bunları saklama gibi şekli yükümlülükler geniş anlamda ödev ilişkisi içinde yer alır. Vergi idaresine, mükellefe mali yük getirmeyen, verginin temel öğesi niteliğinde olmayan şekli yükümlülükleri düzenleme konusunda takdir yetkisi tanınabilmektedir.

✓ Vergi idaresine, mükellefe mali yük getirmeyen, verginin temel öğesi niteliğinde olmayan şekli yükümlülükleri düzenleme konusunda takdir yetkisi tanınabilmektedir.

Bu yetkilere örnek olarak VUK’un mükerrer 257/1. maddesinde 6 bent halinde Hazine ve Maliye Bakanlığına çeşitli yükümlülükler getirme yetkisi gösterilebilir. İlk bentte Hazine ve Maliye Bakanlığının “*mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgilerini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya*” yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. İkinci bentte ise mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini

banka, benzeri finans kurumu ve posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu getirme konusunda ve uygulamanın usûl ve esaslarını belirlemede Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Vergi kanunlarında birçok maddede vergi idaresine ayrıntılara, tekniğe, uzmanlığa yönelik konularda yetki verilmektedir. Ayrıntılara ilişkin konularda yapılacak düzenlemelerin mükelleflere hiçbir masraf, malî yük getirmemesi gerekmektedir. Ancak mükelleflerin güvenliklerinin en yoğun şekilde zedelendiği noktaların, bu konulara ilişkin olduğu unutulmamalıdır.

### Vergi ve İlgili Diğer Maktu Miktarların Her Yıl Otomatik Artışı

VUK'un mükerrer 298. Maddesinde şu hüküm yer almaktadır: “**Yeniden değerlendirme oranı**, *yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Üretici Fiyatları Endeksinde (ÜFE) meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilan edilir*”.

Yeniden değerlendirme, Türk vergi sisteminde enflasyonun etkisini azaltmaya yönelik yer verilen düzenlemelerden biridir. Vergi kanunlarında yeniden değerlendirme oranına atıf yapan ve maktu vergi ve miktarların yeniden değerlendirme oranında artırılmasını öngören çok sayıda hüküm vardır. Örneğin gelir vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi tarife dilimlerindeki artışlar; gelir vergisindeki bazı istisna ve indirim hadleri; emlak vergisinde emlakın vergi değerindeki artışlar hep yeniden değerlendirme oranına bağlanmıştır. Vergi kanunları dışında da yeniden değerlendirme oranına atıf yapan kanunlar vardır. Örneğin İYUK'un ek 1. maddesinde, kanundaki parasal sınırların her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılacağına dair hüküm yer almaktadır. Ayrıca her yıl trafik para cezaları, köprü geçiş ücretleri gibi ücretlerin artışı da bu orana bağlanmıştır.



sıra sizde

Vergiye ilişkin miktarların her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmasının gerekliliği konusunda bilgi veriniz.

## VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

Vergi hukukunun kaynakları **aslı** (temel, ana) kaynaklar ve **talî** (ikinci derecede, yardımcı) kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılabilir:

Buna göre yeni bir kural koyan, kendilerine uyulması zorunlu kaynaklar aslı veya temel kaynaklar; yeni bir kural getirmeyen sadece mevcut hukuk kurallarındaki hükümleri açıklayıcı, yorumlayıcı nitelikte olan ve bu itibarla bağlayıcı olmayan kaynaklar ise talî veya yardımcı kaynaklar olarak tanımlanabilir.

Bunun dışında doğduğu organ esas alınmak suretiyle vergi hukukunun kaynakları 1) yasama organından doğan kaynaklar 2) yürütme organından doğan kaynaklar 3) yargı organından doğan kaynaklar ve 4) diğer kaynaklar (doktrin ve örf-âdet) olmak üzere 4'e ayrılır.

### Vergi Hukukunun Yasama Organından Doğan Kaynakları

#### Anayasa

Anayasa devletin temel organlarını, bunların örgütlenme biçimleri ile işleyişlerini ve kişilerin devlete karşı olan temel hak ve ödevlerini düzenlemektedir. Anayasa, vergi hukukunun temel kaynaklarından ve kurallar hiyerarşisinde en başta gelmektedir. Bir başka deyişle, vergi konusundaki hükümler kaynağını anayasadan almaktadırlar ve vergi hukukunun diğer kaynakları anayasaya aykırı olamazlar.

#### Kanun

Kanun, Anayasanın 73/3. maddesi gereğince vergi hukukunda temel kaynak niteliği taşır. Vergi kanunları, diğer kanunlardan **süreklilik** konusunda ayrılır. Bu durum Bütçe Kanunundan kaynaklanmaktadır. Şeklî anlamda bir kanun olan Bütçe Kanunu; kamu gelirlerinin toplanmasına izin, kamu harcamalarının yapılmasına yetki veren bir kanundur. Bütçenin (C) Cetvelinde kamu gelirlerinin dayanağı olan kanunlar yer almaktadır. Bu durumda bir verginin toplanabilmesi için vergi kanununun varlığı yeterli olmamakta, buna ek olarak her yıl Bütçe Kanununun C cetvelinde ilgili vergi kanununun adına yer verilmek suretiyle, o yıl için o verginin toplanmasına izin verilmiş olması gerek-

mektedir. Bu ilkeye **ön izin ilkesi** veya vergilerin yıllık olması ilkesi denilmektedir. Bütçe kanununda yer verilmemişse; o vergi kanunu yürürlükte kalmaya devam etmekle birlikte, o yıl için uygulanmamaktadır.



Güncel vergi kanunlarına <http://gib.gov.tr/gib-mevzuat> internet adresinden ulaşabilirsiniz.

## Milletlerarası Vergi Antlaşmaları

Devletlerin kendi aralarında veya milletlerarası kuruluşlarla yaptıkları antlaşmalardır. Çoğunlukla çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Bunun dışında milletlerarası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi; vergi idarelerinin etkinliklerinin artırılması, aralarında bilgi alışverişinin genişletilmesi, vergi kanunlarının uyumlaştırılması gibi sebeplerle de antlaşmalar yapılmaktadır.

Vergi antlaşmaları vergi hukukunun temel ve zorunlu kaynaklarından. Kanun gücünde olup yürütme ve yargı organlarını bağlamaktadır. Nitekim Anayasanın 90/5. maddesine göre, “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz*”. Anayasanın 90/1. maddesine göre ise, “*Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır*”.

Bu hükümler milletlerarası antlaşmaların kural olarak vergi hukukunun aslî bir kaynağı olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak buna, verginin temel öğeleri ile ilgili olmayan örneğin, vergi idareleri arasında bilgi paylaşımı gibi ekonomik, ticarî veya teknik konular bakımından bir istisna da getirilmiştir: Anayasa md. 90/2: “*Ekonomik, ticarî veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur*”.

## Vergi Hukukunun Yürütme Organından Doğan Kaynakları

### Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

Cumhurbaşkanlığı sisteminin kabul edilmesiyle birlikte, kanun hükmünde kararnameler, hukuk sistemimizden kalkmış bulunmaktadır. Bunun yerine Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ihdas edilmiştir.

Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini olağan dönem ve olağanüstü dönem kararnameleri olarak ikiye ayırmak mümkündür. Anayasanın Cumhurbaşkanının yetkilerini düzenleyen 104. maddesinin 17. fıkrasında “*Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz*” hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, olağan dönemlerde Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergilerin temel öğelerine ilişkin düzenleme yapılamayacaktır. Bu itibarla olağan dönemlerde Cumhurbaşkanlığı kararnameleri vergi hukukunun bir kaynağı değildir.

Anayasanın olağanüstü hal yönetimi ile ilgili 119. maddesinde Cumhurbaşkanının savaş, seferberlik, ayaklanma, şiddet hareketlerinin ortaya çıkması, tabii afet veya tehlikeli salgın hastalık ya da ağır ekonomik bunalımın ortaya çıkması gibi hallerde olağanüstü hal ilan edebileceği düzenlenmiştir. Anayasanın 119/6. maddesine göre, “*Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur*”. Dolayısıyla olağanüstü hal ilan edilen dönemlerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergilerin temel öğelerine ilişkin düzenleme yapılabilecek, yeni vergiler konulabilecek veya kaldırılabilir. Bu itibarla olağanüstü hal dönemlerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, vergi hukukunun aslî bir kaynağıdır.

Cumhurbaşkanlığı kararnamelerin yargısal denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmak-

tadır. Ancak olağanüstü hallerde çıkarılan karar-nameler Anayasa Mahkemesinin denetimine tabi değildir.

## Cumhurbaşkanı Kararları

Anayasanın 73/4. maddesiyle Cumhurbaşka-nına verginin temel öğelerinin dördünde sınırlı değişiklik yapmaya yönelik tanınan yetkiler, Cum-hurbaşkanı kararlarıyla kullanılmaktadır. Cum-hurbaşkanlığı sistemi öncesi Bakanlar Kuruluna tanınmış olan bu yetki, Bakanlar Kurulu kararla-ryla kullanılmaktaydı. Anayasadaki değişiklikler sonrası, Cumhurbaşkanına tanınan sınırlı değişiklik yapma yetkisi artık Cumhurbaşkanı kararlarıyla kullanılacaktır. Yeni bir kural getirmesi ve bağlayıcı olması bakımından vergi hukukunun aslı kaynak-larındandır.

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile Cumhur-başkanı kararlarının her ikisi de Resmî Gazetede yayımlanmakta ise de birbirinden bazı farklılıkları vardır. Her şeyden önce Cumhurbaşkanlığı karar-nameleri, kanun gücünde olduklarından dolayı hi-yerarşik olarak yürütme organının bütün işlemlerinin üstündedir. Yargısal denetim mercii Anayasa Mahkemesi'dir.

Cumhurbaşkanı kararlarına karşı ise Danıştay'da iptal davası açılabilir.



sıra sizde

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile Cumhurbaşka-nı kararları arasında ne gibi farklar bulunmaktadır?

## Yönetmelik

Anayasanın 124. maddesinde düzenlenmiştir: “*Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelsiyle-ri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir*”. Anayasanın 104. maddesinde de Cumhurbaşka-nının, kanunların uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabileceği hükme bağlanmıştır.

Vergi hukuku alanında yönetmelikler kural olarak yardımcı (talî) kaynak niteliğindedir. Vergi

kanunlarındaki hükümleri açıklayıcı ve ayrıntıları gösterici nitelikteki metinlerdir. Kendilerine uyul-ması zorunludur. Vergi hukuku alanında yönetme-likleri esas itibariyle Hazine ve Maliye Bakanlığı çıkarmaktadır. ‘Vergi İncelemelerde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’, ‘Uzlaşma Yönetmeliği’ örnek olarak gösterilebilir.

## Genel Tebliğ

Kanunların daha iyi bir şekilde yorumlanıp uy-gulanması amacıyla vergi idaresinin başvurduğu düzenleyici işlemlerdir. Hazine ve Maliye Bakanlığı düzenleme yetkisini çoğu kez genel tebliğler çıkar-mak suretiyle kullanmaktadır.

Genel tebliğler iki grupta incelenebilir. **Düzen-leyici genel tebliğler**, vergi kanunlarının Hazine ve Maliye Bakanlığına tanıdığı düzenleme yetki-sine dayanılarak çıkarılmaktadır. Bu tebliğler yeni hükümler getirdikleri için kendilerine uyulması zo-runlu aslı kaynak durumundadırlar. Örnek olarak VUK’un 315. maddesinde verilen yetkiye dayanı-larak amortisman oranlarının belirlenmesine veya VUK’un mükerrer 298/B maddesi gereğince yeni-den değerlendirme oranlarının ilan edilmesine yönelik genel tebliğler gösterilebilir.

**Açıklayıcı genel tebliğler** ise Hazine ve Maliye Bakanlığının teşkilâtına yönelik olarak yayımladı-ğı, vergi kanunlarını açıklayıcı ve yorumlayıcı nite-likteki metinlerdir. Bu grup genel tebliğler yeni bir hüküm getirmedikleri için yardımcı kaynak duru-mundadırlar. Sadece vergi idaresini bağlar.

İcraî (kesin ve yürütülmesi zorunlu) nitelik ta-şıyan ve mükelleflerin hukukî durumlarını doğru-dan doğruya etkileyen aslı kaynak durumunda olan düzenleyici genel tebliğlere karşı Danıştay'da dava açılabilir. İcraî nitelik taşımayan açıklayıcı genel tebliğler dava konusu edilemez; ancak, bu tebliğ-lere dayanılarak tesis edilen (vergi tarhi veya ceza kesme gibi) bireysel nitelikteki idarî işlemlere karşı dava açılabilir.

## Genelge ve Genel Yazılar

Genel tebliğler dışında genelge ve genel yazı-lar da Hazine ve Maliye Bakanlığının başvurduğu idarî işlem türleridir. Bunlar vergi dairelerinin so-rularına verilen cevaplar şeklinde olabileceği gibi, uygulamada birlik sağlamak amacıyla bazı önemli konularda bütün teşkilâta gönderilen iç genelge ya da genel yazı niteliğinde olabilmektedir. Hukukî



nitelikleri bakımından açıklayıcı genel tebliğlere benzer, vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında yer alırlar. İdarenin iç işlemlerinde oldukları için sadece vergi idaresini bağlarlar. Dolayısıyla dava konusu edilemezler.



Vergi hukukunun yürütme organından doğan kaynaklarından talî nitelikte olanlara karşı kural olarak mükelleflerce dava açılmaz. Mükelleflerin dava açabildikleri kaynaklar, asli nitelikte olan, kişilerin hukukî durumunu etkileyen icraî işlemlerdir.

### Özelgeler (Muktezalar)

VUK'un 413. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre özelgeler, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından karmaşık ve tereddüde yol açan durumlar hakkında bilgi istemeleri üzerine, yetkili makamlar tarafından kendilerine yazılı olarak verilen cevaplardır. İdare tarafından verilen bu yazılı görüşler, sadece verildikleri mükellefler açısından hüküm ifade ederler.

✓ Özelgeler, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından karmaşık ve tereddüde yol açan durumlar hakkında bilgi istemeleri üzerine, yetkili makamlar tarafından kendilerine yazılı olarak verilen cevaplardır.

“Yanılma” başlığını taşıyan VUK'un 369. maddesine göre, yetkili makamların mükellefe yazılı olarak yanıt vermiş olması yanılma sayılarak, söz konusu hallerde **vergi cezasının kesilemeyeceği ve gecikme faizi alınmayacağı** hükmüne bağlanmıştır. Mükelleflerin kendilerine tebliğ edilen özelveye göre işlemde bulunmaları halinde, bu işlem cezayı gerektirse dahi ceza kesilmeyecektir. Ancak bunun için mükellefe bilginin yazılı olarak ve yetkili makamlar tarafından verilmiş olması gerekmektedir.

Vergi ile ilgili işlemlerin yürütülmesi konusundaki açıklamalar olan özelgeler, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşımadıkları için bağlayıcı değildir. Özelgeler vergi hukukunun talî, yardımcı kaynakları arasında yer alır. Dava konusu edilemezler.

Özelgeler konusunda yetkili makamlar Hazine ve Maliye Bakanlığı adına Gelir İdaresi Başkanlığıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı çıkardığı genel tebliğ ile kendi yetki ve görev alanlarıyla sınırlı olmak şartıyla defterdarlıkları ve vergi dairesi başkanlıklarını da özelge vermek konusunda yetkili kılmıştır.

### Sirküler

Vergi Usul Kanununun 413/2. Maddesinde; “Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, **aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir**” hükmü yer almaktadır. Bu itibarla sirkülerler, aynı durumdaki tüm mükelleflere yönelik olarak verilen genel cevaplar, hatta ‘genel kapsamlı bir özelge’ niteliğindedir.

Sirkülerle vergi hukuku alanında yeni bir düzenleme getirilemez. Bu bakımdan aynen özelgeler gibi sirkülerler de vergi hukukunun talî kaynaklarıdır. Bunlara karşı dava açılmaz.

VUK'un vergi incelemeleri ile ilgili 140. maddesinde, rapor değerlendirme komisyonlarının vergi inceleme raporlarının aynı zamanda sirküler ve özelveye uygun olup olmadıklarını değerlendirecekleri de belirtilmiştir.



Verilen özelge veya sirkülerin yanlış olduğunun ortaya çıkması halinde; buna uygun davranan mükelleflere vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi alınmaz.

### Vergi Hukukunun Yargı Organından Doğan Kaynakları

#### Anayasa Mahkemesi Kararları

Anayasa Mahkemesi, Anayasanın 148. maddesinde belirtilen ilkeler çerçevesinde; kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve TBMM iç tüzüğü'nün Anayasaya uygunluğunu denetleyen ve bireysel başvuruları karara bağlayan bir yüksek mahkemedir.

Yürürlüğe konulan vergilerin anayasaya uygunluğunu denetleme açısından önemli bir görev ifa etmektedir. Ancak diğer yargı kararlarından farklı

olarak Anayasa Mahkemesinin iptal kararları geriye yürümez. Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar. Vergi hukukunun asli kaynakları arasında yer alır.

### İçtihadı Birleştirme Kararları

Danıştay ve Yargıtay'ın İçtihadı Birleştirme Kurullarının verdikleri içtihadı birleştirme kararları, değiştirilene kadar tüm yargı organlarını bağlayıcıdır. Dolayısıyla vergi hukukunun asli kaynaklarından.

Vergi hukuku açısından özellikle Danıştay'ın farklı dairelerinin veya aynı dairesinin benzer konularda değişik karar vermeleri durumunda; İçtihadı Birleştirme Kurulu toplanarak aykırılığı gidermekte ve yeni bir karar almaktadır. Örneğin; Danıştayın 4. Dairesi, dış protezciliğinin ticarî kazanç; 3. Daire ise serbest meslek kazancı olduğu yönünde karar vermektedir. Kazancın niteliği, kazancın vergilendirme usulünü doğrudan etkiler. Uygulamadaki bu ayrılığı gidermek için toplanan Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, bunun serbest meslek kazancı olduğuna karar vermiştir. (Ancak daha sonra yapılan bir kanun değişikliği sonrası günümüzde dış protezciliği ticarî kazançlar arasına alınmıştır).

### Diğer Yargı Kararları

Diğer yargı kararları (içtihatları), Anayasa Mahkemesi kararları ve içtihadı birleştirme kararları dışındaki diğer tüm yargı kararlarını ifade etmektedir. Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi kararları, Danıştay vergi dava daireleri ve vergi dava daireleri kurul kararları...

Bu kararlar vergi hukukunun yardımcı, yol gösterici kaynakları arasında yer alır. Bu kararlar ilgili mükellef ile vergi dairesini sadece o somut olayla ilgili olarak bağlamaktadır. Vergi idaresinin benzer olaylarda belli mahkeme kararına uyması zorunluluğu olmadığı gibi; aynı mahkemenin bile başka bir olayda söz konusu kararına uyması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Ancak uygulamada Danıştay daire ve kurullarının belli konuda sürekli aynı yönde tekrarlanan kararlarına yerleşik kararlar (müstakâr içtihat) denilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı kendi teşkilatına yayımladığı genelge ve genel tebliğlerle, teşkilatlarının bu yerleşik kararlara uygun davranmasını sağlamaktadır.

### Diğer Kaynaklar

#### Bilimsel Görüşler (Doktrin)

Hukuk bilimiyle uğraşan kişilerin, hukukî konular ve sorunlar hakkındaki yazdıkları kitap, makale ve diğer bilimsel eserlerindeki görüş ve düşüncelerinden oluşmaktadır. Yardımcı kaynak niteliğindedirler.

#### Örf ve Âdet

Bir toplumda sürekli olarak uygulanan ve uyulması zorunluluğuna inanılan; devlet gücüyle desteklenmiş kurallardır.

Özel hukuk dallarında özellikle medenî hukuk ve ticaret hukukunda önemli kaynak görevi görmektedir. Ancak vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince, vergi hukukunda örf ve âdetin kaynak olma fonksiyonu oldukça zayıftır. Ancak vergi kanunlarında açıkça atıf yapılması halinde örf ve âdet kurallarının uygulanabilmesi mümkündür. Vergi kanunlarında çok seyrek de olsa örf ve âdete ilişkin hükümlere rastlanabilmektedir. Örneğin Vareset ve İntikal Vergisi Kanununun 4/c. maddesinde örf ve âdete göre verilmesi mutad bulunan hediyeye, cihaz (çeyiz), yüzgörümlüğü ve drahomaların (gayrimenkuller hariç) vergiden müstesna olduğu belirtilmektedir.

### VERGİ KANUNLARININ ANLAM BAKIMINDAN UYGULANMASI (VERGİ HUKUKUNDA YORUM)

Soyut kanun hükümlerinin somut olaylara uygulanabilmesi için tam olarak anlamının belirlenmesi gerekir. Yoruma, kanun metninin açık olmadığı hallerde başvurulur.

Vergi hukukunda *yorumun* önemli bir yeri vardır. Vergi idaresi ve vergi yargısı organları önlerine gelen uyuşmazlıkları çözümlerken zorunlu olarak yorum yapmaktadırlar.

#### Yorum Yöntemleri

Bir kanun kuralını yorumlarken izlenecek yöntemlere, yorum yöntemi denir. Yorum yöntemleri, yukarıda değinilen yorum çeşitlerinin tümü bakımından geçerli olabilir.

## Lafzî (Deyimsel) Yorum Yöntemi

Lafzî (deyimsel, sözel) yorum, bir kanun kuralının *anlamını* ortaya koyabilmek için başvurulacak ilk yöntemdir. Deyimsel yorum yönteminde, kanun hükmünde yer alan kelimelerin, deyimlerin, ifadelerin dilbilgisi kuralları yönünden cümle yapısı içindeki anlamları araştırılır. Ancak bu yöntem çoğu kez tek başına yeterli olmadığından diğer yorum yöntemleri ile desteklenmektedir.

## Sistemik Yorum Yöntemi

Bir kanun hükmünün anlamı belirlenirken, bu hükmün kanunun yapısı içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı ve ilişkisi araştırılır. Buna göre bir vergi kanunu hükmünün önce o kanunun bütünü içindeki yeri; daha sonra diğer tüm ilgili vergi kanunlarının hükümleri ile bağlantısı araştırılarak; anlamı ortaya konmaya çalışılır.

## Tarihî Yorum Yöntemi

Tarihî yorum yönteminde bir kanun hükmü yorumlanırken, *kanun koyucunun kanunun yapıldığı andaki iradesi ve amacı* araştırılır. Kanunun yapıldığı tarihteki kanun koyucunun öznel (sübjektif) iradesine göre anlamlandırılmaktadır. Tarihî yorum yönteminde kanun tasarısı ya da tekliflerine, kanun gerekçelerine, meclis tutanaklarına bakılır. Ayrıca bir hükmün zaman içinde geçirdiği değişikliklerin incelenmesi, bu değişikliklerin amacından belli sonuçlara varılması da tarihî yorum yönteminin kapsamına girmektedir. Tarihî yorum yöntemine daha çok milletlerarası vergi antlaşmalarının yorumunda başvurulmaktadır.

## Amaçsal (Gai) Yorum Yöntemi

Kanunun ruhuna (özüne) göre yorumlanmasına amaçsal yorum denir. Bir kuralın yorumlanmasında, sadece kanunun amacının (gayesinin) belirlenerek yorumlanmasıdır. Bu sebeple, *kanunun değişen ekonomik ve sosyal şartlar altında kazandığı* nesnel (objektif) anlam üzerinde durulmaktadır. Bu yorum yönteminde kanun ile ulaşılmak istenen sonuçlar ve amaçlar, günün şartlarına ve toplumun ihtiyaçlarına uygun olarak değerlendirilmektedir. Gerçekten de bir kanun yürürlüğe girdikten sonra, kanun koyucunun sübjektif iradesinden bağımsız, objektif bir anlam kazanmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 3. Maddesinin A fıkrasının 2. Bendinde: “*Vergi kanunları lafzî ve rubu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır*” hükmü yer almaktadır.

Buna göre vergi hukukunda lafzî, tarihî, sistematik ve amaçsal yorum yöntemlerinin tamamı kabul edilmiştir.

Vergilerin kanuniliği gereğince özel hukuk aksine, kural olarak boşluk doldurma yoktur. Hâkimin hukuk kuralı koyma yetkisi yoktur. Kanunilik ilkesi dolayısıyla vergi hukukunda yorum yoluyla, kanunun düzeltilmesi ya da kanundaki eksikliklerin tamamlanması söz konusu olamaz. Bunların ancak yasama organınca yapılması gerekir. Ancak kanun sınırları içinde kalmak şartıyla daraltıcı ve genişletici yorum yapılabilmesi mümkündür. Kanunun belli bir kavrama özel olarak dar anlam vermemesi halinde, bu kavramın en geniş anlam ve kapsamı ile yorumlanması, genişletici yorumdur. Örneğin kanun metninde sayma yöntemi ile birlikte “gibi” edatı kullanılmışsa kaçınılmaz olarak genişletici yorum yapılacaktır. Vergi hukukunda genişletici yorum hiçbir zaman kıyas noktasına varamaz, kıyas yasaktır.

## Peçeleme İşlemleri ve Ekonomik Yaklaşım

Devletle mükellefler arasında kaçınılmaz olarak bir çıkar çatışması bulunmaktadır. Kişiler yaptıkları işlemleri gizlemeye, örtmeye ve bu suretle vergiyi ödememeye veya az ödemeye çalışmaktadırlar. Devlet de bu gizlenen işlemleri ortaya çıkarmaya ve vergiyi eksiksiz ve zamanında tahsil etmeye çalışmaktadır.

**Peçeleme**, vergi mükellefleri ve vergi sorumlularının, vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma amacıyla, özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını, olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak yaptıkları işlemlerdir.

Bu durumda vergi idaresi ve vergi yargısı organları, örtülü işlemleri ortaya çıkarabilmek için, vergilendirmede görünüşteki sözleşmeyi değil; gerçek ekonomik durumu göz önüne alırlar.

**Ekonomik yaklaşım**, vergiyi doğurucu olayın saptanmasında ve vergi kanunu hükümlerinin yo-

rumlanması; hukukî biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır. Ekonomik yaklaşım ilkesi; amaçsal yorumun vergi hukukundaki yansımaları oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanununun “ispat” başlıklı 3/B maddesine göre: “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*”.



kitap

Ekonomik yaklaşım konusunda yararlı bir kaynak olarak “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım” (Mustafa Akkaya, Ankara: Turhan Kitapevi, 2002) isimli kitaptan yararlanılabilir.

Örneğin, **Emsal Kira Bedeline** göre vergilendirmeden kaçınma amacıyla yapılan konut tahsisleri peçeleme sözleşmesi olarak değerlendirilebilir. GVK md. 73: Emsal Kira Bedeli Esası: “*Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının istifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, ... Vergi Usul Kanunu’na göre belirlenen vergi değerinin % 5’idir. Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:... 2. Binaların mal sahiplerinin usul, fîru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi...*”. Buna göre, bir ev bedelsiz olarak kiraya verilse bile, vergi idaresi bu durumu tespit edince, emsal kira bedeli üzerinden kira alındığını kabul edecek ve bu bedel üzerinden cezalı tarhiyat yapacaktır.

Örneğin, Baba (B)nin bir evi, Oğul (C)nin iki evi var. Amca (A)nın evi yok. Eğer (C) iki evinden birini amcası (A)ya oturması için bırakırsa, bu ilişkiden kira geliri elde etmese dahi, GVK md. 73’e göre emsal kira bedeli üzerinden vergi yükümlüsü olur. Oysa (C) iki evinden birini babası (B)ye; baba da kendi evini kardeşi –amca– (A)ya oturması için bırakırsa, bu ev tahsisleri oğul-baba (usul-fîru) ve kardeşlik ilişkileri çerçevesinde yapılmış olduğundan GVK md. 73/2 doğrultusunda emsal kira bedeli uygulanmayacak ve böylece vergiyi doğuran olay ortaya çıkmamış olacaktır.

Bu olayı vergi idaresi ya da konu yargıya intikal ederse yargı organları ekonomik içerik ve nitelikleri esas olarak araştıraraklardır. Bu araştırma sonucun-

da gerçek ekonomik durumun, oğul (C)nin evini amcası (A)ya tahsis etmek olduğu anlaşılırsa, görünüşteki tahsisler peçeleme olarak nitelendirilecek, vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacak ve cezalı vergilendirme yapılacaktır.

Peçelemen söz etmek için, vergi kanunun emredici hükmünün, özel hukuk biçimlerinin kötüye kullanılarak bertaraf edilmeye çalışması şarttır. İdare ve yargı organları peçeleme sonucuna ekonomik yaklaşım ile varırlar. Bu durumların hepsinde gerçek ekonomik nitelik ve içerikleri tespiti yönelik araştırma yapılmaktadır. Bu konuda ispat yükü kural olarak idareye aittir.

## VERGİ KANUNLARININ YER BAKIMINDAN UYGULANMASI

Kanunların yer bakımından uygulanmasında iki ana ilke benimsenmektedir:

### Kanunların Mülkîliği (Yerselliği) İlkesi (Kaynak İlkesi)

Bu ilkeye göre her ülkenin kanunları o ülkenin sınırları içinde kural olarak, vatandaş ya da yabancı herkese ve bütün işlemlere uygulanmaktadır.

Devlet sınırları içinde, ister vatandaş ister yabancılar tarafından gerçekleştirilsin, bütün işlem, ekonomik faaliyet ve varlıklardan Türk vergi kanunları uyarınca vergi alınmaktadır. Diğer bir deyişle; kaynağı Türk ekonomisi olan bütün vergi konuları Türk kanunlarına göre vergilendirilir.

### Şahsîlik (Kişisellik) İlkesi

Vergilemenin ilgili oldukları işlemlerin cereyan ettiği yere göre değil; mükelleflerin vergileyen ülkeyle hukukî bağına (tabiiyet ya da ikamet) göre vergilendirilmelerini ifade eder. Yani bu ilkeye göre bir kişinin hem kendi ülkesinde ve hem de yabancı ülkelerde gerçekleştirdiği tüm işlemlerden ve yaptığı tüm faaliyetlerden, kendi devletinin kanununa göre vergi ödemesi gerekir. Burada kişilerin vergileyen ülkeyle olan hukukî bağı önemlidir. Bu bakımdan şahsîlik ilkesi kendi içinde tâbiyet (uyruklu) ve ikametgâh olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ancak vergi kanunlarında şahsîlik ilkesi daha yaygın bir şekilde tâbiyete değil, ikametgâha göre uygulanmaktadır.



sıra sizde

Devletler çifte vergilendirme olmaması için, şahsîlik ilkesinden vazgeçip bütün vergi kanunları bakımından mülkîlik (kaynak) ilkesini benimseyebilirler mi? Böyle bir durumda ne gibi sorunlar ortaya çıkabilir?

**Kaynak ilkesi**, özellikle harçlar ve damga vergilerinde uygulanmaktadır. Ayrıca emlak vergileri ile harcama vergileri (katma değer vergisi, özel tüketim vergisi...) de kaynak ilkesine dayanmaktadır.

**Şahsîlik ilkesi ise**, gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisi gibi dolaysız vergilerde geniş uygulama alanı bulmaktadır.

Hangi ilkenin benimsendiği her bir vergi kanunun kendi içinde yer almaktadır.

### Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmenin Sınırlandırılması

Hukukî anlamda milletlerarası çifte vergilendirme; aynı kişinin aynı vergi konusu için birden fazla devlet tarafından vergiye tabi tutulmasıdır. Örneğin, gelir vergisinde ikametgâh esasını kabul eden bir ülkeye yerleşen kimsenin, kaynak ilkesini kabul eden bir ülkedeki faaliyeti sonucunda gelir elde etmesi halinde, her iki ülkede de *aynı gelir* için vergi yükümlüsü sayılması söz konusudur.

Bu yüzden hukukî anlamda çifte vergilendirme, kural olarak şahsîlik ilkesinin benimsendiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Hukukî anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için devletler tek tarafı olarak vergileme hak ve yetkilerini sınırlandırabilir yahut da bu yönde milletlerarası antlaşmalar yapılabilir.



Çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları ile ilgili bilgilere [http://gib.gov.tr/uluslararası\\_mevzuat](http://gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat) adresinden ulaşabilirsiniz.

Bu gibi durumlarda ilgili vergi kanunlarımızda çeşitli yöntemler kabul edilmiştir. Örneğin gelir ve kurumlar vergisi kanunlarımızda yurtdışında ödenen verginin, ülkemizde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi kabul edil-

miştir. Veraset ve intikal vergisi bakımından ise, yurtdışında ödenen vergiler, Türkiye'de beyannamede gösterilen malların değerinden (matrahtan) indirilecektir.

### VERGİ KANUNLARININ ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI

Vergi kanunları da diğer tüm kanunlar gibi kural olarak, yürürlüğe girdikleri andan itibaren yürürlükten kalkıncaya kadar kapsamalarına giren tüm olay ve kişiler hakkında uygulanacaktır. Kanunlar Resmî Gazetede yayımlanmadıkça yürürlüğe giremezler. Kanunlar yürürlüğe girmelerinden önceki olaylara uygulanmadığı gibi, yürürlükten kalktıktan sonraki olaylara da uygulanamazlar.

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliğine dair anayasada herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak vergi kanunlarının (ve vergiyle ilgili idarî düzenlemelerin) zaman bakımından uygulanmasında da diğer kanunlarda olduğu gibi, yürürlük tarihinden önceki dönemler için geçerli olmama, geçmişe kapsamama (makale ademi şümül) ilkesi vardır. Vergi hukuku alanında kural olarak kanunların geçmişe yürütmesi mümkün değildir. Hukukî güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir.

Fakat zaman zaman vergi kanunlarının yürürlüğe gireceği tarih olarak, Resmî Gazetede yayımından daha önceki bir tarih belirlenebilmektedir. Örneğin, 30.12.1960 tarihli 192 sayılı Kanunla, kurumlar vergisi oranı %10'dan %20'ye çıkarılmış ve yeni oranın 1960 yılı kazançlarına da uygulanacağını kabul edilmiştir.

Bu noktada ikili bir ayımla konu ele alınabilir: **Gerçek geçmişe yürüme**, yeni bir vergi kanunun eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş olaylara uygulanması; **gerçek olmayan geçmişe yürüme** ise, eski kanun yürürlükte iken başlamış olmakla birlikte henüz tamamlanmamış durum, ilişki ve olaylara uygulanması demektir. Gerçek geçmişe yürümenin kural olarak anayasal ilkelere aykırı olmasına rağmen; gerçek olmayan geçmişe yürüme mümkün bulunmaktadır.

Bir geçmişe yürümenin gerçek mi, yoksa gerçek olmayan bir geçmişe yürüme mi olduğunu tespit etmedeki ana kıstas, **vergiyi doğuran olaydır**. Vergiyi doğuran olaya, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte olan hükümler uygulanmaktadır.



dikkat

Geçmişe yürümenin gerçek mi yoksa gerçek olmayan geçmişe yürüme mi olduğunun tespitine ana ölçüt, vergiyi doğuran olayın tamamlanıp tamamlanmadığıdır.

Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra bir kanun çıkıp geçmişe yürütülüyorsa, bu gerçek anlamda bir geçmişe yürümedir ve hukuk devleti bakımından kesinlikle kabul edilemez. Ancak vergiyi doğuran olay henüz tamamlanmadan, hukukî sonuç doğurmadan önce geçmişe etkili bir kanun çıkarsa, bu durumda gerçek olmayan geçmişe yürüme vardır. Kural olarak iptali gerekmez.



Yaşamla İlişkilendir

### KAYNANA VERGİSİ

BÖYLE bir vergiyi ilk kez duyuyorsunuz değil mi? Haklısınız...

Verginin adı tam olarak “**Kaynana Vergisi**” değil ama kaynanadan kaynaklanan bir vergi!..

KİM ÖDÜYOR?

Gelin ya da damattan biri ödüyor.

Hangisinin ödeyeceği de duruma göre değişiyor.

Bize yansıyan olayda “**gelin**” ödüyor.

Olay şu; gelin hanıma, babasından miras kalan bir ev var. Bu evi kayınvalidesine tahsis ediyor ve kira da almıyor. Gelin-kaynana, gül gibi geçinip gidiyorlar.

Bir gün maliyeciler, mülkiyeti geline ait olan evde, kayınvalidesinin kira ödemediğini tespit ediyorlar. **Yasaya göre, geline ait evde, kayınvalidenin kira ödemediği halde, gelin hanımın** “kira alıyormuş gibi” **kira geliri beyan edip, gelir vergisi ödemesi gerekiyor!..**

Gelir Vergisi Kanunu’nun, “emsal kira bedeli” başlıklı 73. maddesine göre; bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan gayrimenkullerin emsal kira bedeli, bu gayrimenkullerin kirası sayılıyor.

Ancak **anne, baba, büyükanne, büyükbaba, kardeş, çocuk ve toruna bedelsiz olarak tahsis edilen konut için emsal kira bedeli beyan edilmiyor.** Örneğimizdeki olayda, kayınvalide, oğlunun evinde bedelsiz otursaydı, sorun yoktu. Gelinin evinde oturunca, gelin hanıma “**kaynana vergisi**” çıkıyor.

Damadın evinde, damadın kayınvalidesi kira ödemediği otursaydı, bu kez damat “**kaynana vergisi**” ödeyecekti!..

Fark ettiğiniz gibi, bu vergi kaynana ile sınırlı değil. Amca, dayı, hala, teyze, yeğen ve arkadaş vergileri de var...

--

**Kaynak:** Şükrü KIZILOĞLU – 8 Mart 2009, Hürriyet Gazetesi

### Vergi-Algı Düşündürücü ve Güldüren Vergi ile İlgili Veciz Sözler

- “**Dünyada ölüm ve vergiler dışında, hiçbir şey kesin değildir.**” Benjamin FRANKLIN (1706-1790).

- “Güzel vergileme diye bir şey yoktur.” Winston CHURCHILL (1874-1965).
- “Vergileme sanatı, mümkün olduğunca fazla tüyü, mümkün olan en az bağırtıyla toplayabilmektir.” Jean Baptiste COLBERT (1619-1683).
- “Dünyada anlaşılması en zor şey, gelir vergisidir.” Albert EINSTEIN (1879-1955).
- “İnsan vergisini, sevgilisine bir buket çiçek uzatıyor gibi ödeyebilmelidir.” Friedrich NOVALİS (1772-1801).
- “Size vergiyi sevdiremeyiz ama onu kolaylaştırabiliriz.” Hollanda Gelir ve Gümrük İdaresi.
- “Düşüncelerden vergi alınmaz.” Martin LUTHER (1483-1546).
- “Vergi geleceğimizin teminatıdır.” Gelir İdaresi Başkanlığı.

### Esprili Vergi Düşünceleri (Anonim)

- Ceza bir şeyi yanlış yapmanın vergisidir. Vergi ise bir şeyi doğru yapmanın cezasıdır.
  - Vergi incelemesi sırasında gider belgelerinde 1 TL yanlışlık olduğunu saptamak için kaç tane vergi denetim elemanı gereklidir? Yanıt: Üç. Biri hatayı bulmak için, diğer ikisi hatayla ilgili mevzuatı tartışıp, raporlamak için.
  - Ortalama insan ömrü artıyor. Bunun sebebi de insanların vergilerini ödeyebilmek için daha uzun yaşamak zorunda olmaları.
  - Mutlu bir evlilik yapmak günümüzde gittikçe zorlaşıyor. Çünkü sınırlı bir gelire hem eş, hem de hükümeti geçindirebilmek kolay değil.
  - Vergileme koyun kırmak gibidir. Koyun kırpıldıkça yeni yün vermeye devam edecektir. Fakat koyunun derisini sadece bir kez yüzebilirsiniz.
  - Hükümetin iki yeni vergi arasında karar vermeye çalışması, bir kadının iki yeni elbise arasında karar vermeye çalışmasına benzer. Sonuçta genellikle her ikisini de almaya karar verir.
  - Ne zaman bir verginin oranı düşerse, diğer bir vergininki artar.
  - Soyulması muzdan daha kolay olan tek şey vergi mükelleferidir.
  - Vergi mükellefleri, devletin tatil izni, hastalık izni ve resmi izni olmayan çalışanlarıdır.
  - Orta gelir sınıfında olmak çok kötüdür. Bu kişiler, vergiden muaf olamayacak kadar fazla kazanırlar, vergilerini ödeyemeyecek kadar da az kazanırlar.
  - Geçici vergilerden daha kalıcı bir şey yoktur.

**Kaynak:** 29 Ekim 2017 - <https://vergialgi.net/vergi/dusunduren-ve-gulduren-vergi-ile-ilgili-veciz-sozler/>

1

Kamu gelirleri içinde vergilerinin yeri ve önemi, vergilerin neden alınması gerekliliği ve vergi hukukunun kapsamını açıklayabilme

Devlet, tüm toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak adına çeşitli mal ve hizmetlerin üretiminde rol almaktadır: Kamusal mal ve hizmetler (adalet, savunma, iç güvenlik, diplomasi gibi sadece devlet tarafından sunulabilecek hizmetler); yarı kamusal mal ve hizmetler (eğitim, sağlık gibi). Dolayısıyla, devletin bu kamu harcamalarını gerçekleştirilebilmesi için, gelir kaynaklarına ihtiyacı vardır. Devletin, kamu harcamalarını yapabilmesi, diğer bir deyişle üstlenmiş olduğu fonksiyonları yerine getirebilmesi için kamu gelirlerine başvurması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Bu gelirlerin bir kısmını isteğe bağlı olarak (özel hukuk kuralları çerçevesinde) toplanan gelirler oluştururken, en önemli kısmını devletin egemenlik gücüne dayanılarak (kamu hukuku kuralları çerçevesinde/devletin zor kullanma hakkına dayanarak) toplanan gelirler oluşturmaktadır. Bu gelir kaynakları içerisinde en önemlisi de vergilerdir. Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler, devletin ve yetkili diğer kamu kurumlarının egemenlik gücüne dayanarak, kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak (malî amaç) ve devletin yüklendiği sosyal, ekonomik vb. diğer görevleri gerçekleştirmek (malî olmayan amaç) üzere, herkesten (gerçek ve tüzel kişilerden), kural olarak malî gücüne göre, karşılıksız ve cebren aldığı para şeklindeki iktisadî unsur olarak tanımlanabilir. İşte, vergi hukuku, temel itibarıyla, devletin zorla aldığı kamu gelirlerinin (temelde vergilerin) alınması ile ilgili kural ve esasları inceleyen bir hukuk dalıdır.

2

Vergi hukukunu tanımlayabilme, alt dallarının neler olduğu ve diğer hukuk dallarıyla ilişkisini açıklayabilme

Vergi hukuku, vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin hukuk kuralları bütünü olarak tanımlanabilir. Devletle kişiler arasındaki vergi ilişkisini ve bu ilişkiden doğan hak ve ödevleri inceleyen bir hukuk dalıdır. Vergi hukuku, kişilerle devlet arasındaki vergi ilişkisini hukukî bir zemine oturtmakta, bu ilişkiyi tamamen hukuk kuralları ile düzenlemektedir. Bütün vergilerde uygulanacak temel ilke ve kuralları, vergi ilişkisinin niteliği, vergi alacağının doğması ve sona ermesi, vergilendirme alanında çıkan uyumsuzluklar, kabahat ve suçlar ile bunların çözüm yolları ve vergi alacağının zorla tahsiline ilişkin hükümleri inceleyen vergi hukuku kısmı ise genel vergi hukukudur. Genel vergi hukukunun kapsamı içinde değerlendirilen vergi hukuku alt dalları ise; vergi usul hukuku, vergi icra hukuku, vergi ceza hukuku, vergi yargılama hukuku, milletlerarası vergi hukukudur.



3

Vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin sınırlandırılmasını açıklayabilme

Egemenlik, devleti toplum içindeki diğer güçlerden ayıran, ona devlet olma niteliği kazandıran üstün emretme ve zorlama gücü olarak tanımlanabilir. Egemenliğine dayanan devlet iktidarı/gücü çok çeşitlidir. Yasama, yürütme, yargı, vergileme, cezalandırma gibi hak ve yetkiler, kaynağını egemenlikten alan devlet iktidarının ihtiva ettiği hak ve yetkilere aittir. Devletin vergi alma, harcama yapma, bütçe yapma hakları gibi malî alanda sahip olduğu iktidarı/gücü, devletin malî alandaki iktidarı olarak ifade edilebilir. Devletin serbestçe vergileme yapması (vergi hakkı), malî iktidarın kapsamına dâhil hakların en önemlisidir. Vergi hakkı (vergilendirme yetkisi), devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücü olarak tanımlanabilir. Devlet egemenliğine dayanan devletin malî iktidarının, devletin varlık şartı olduğu rahatlıkla söylenebilir. Malî iktidar kapsamındaki haklardan özellikle gelir talep etme hakkını ifade eden vergi hakkı, devletlerin varlığını devam ettirebilmesi bakımından çok önemlidir. Ancak bu hakkın kullanılmasında belirli bir sınırın olmaması ağır vergi yüklerine sebep olmaktadır. Nitekim tarihte idarecilerin vergilendirme konusundaki keyfî tutum ve davranışları, sınıf ayrımları, ağır vergi yükü getirme gibi sebepler birçok ülkede halk ayaklanmalarına yol açmıştır. Bu mücadeleler sonucunda vergileme halk temsilcilerinin onayına bağlanmıştır. Vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulması ile vergilemede keyfiliğin yerini hukukun üstünlüğü almıştır.

Meclislerin yasama yetkilerinin temelinde de vergi hak ve yetkisinin sınırlandırılması konusundaki mücadeleler yatmaktadır. Tarih içindeki mücadeleler sonucunda 'rızasız vergi olmaz' ilkesi kabul edilmiştir. Buna göre halkın kendisinden alınacak vergiye rıza göstermesi gerekmektedir. Rızaya dayanmayan şekilde vergi alınması mümkün değildir. Bu ilkenin demokrasilerde uygulanması ise temsilcilerin onayıyla olmaktadır. Halkın temsilcilerinin (parlamentoların) konulacak vergiye verdiği onay, halkın bu vergiye rıza gösterdiği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bu ilke aynı zamanda 'temsilsiz vergi olmaz' ilkesi olarak da adlandırılmaktadır. Halkın kendisinin ya da temsilcilerinin rızası (onayı) olmaksızın vergi konulamayacaktır. Temsilcilerin (parlamentonun) rızası ise ancak kanun çıkarmakla gösterilebilecektir: 'kanunsuz vergi olmaz'. İşte bugün anayasamızda da yer alan vergilerin kanuniliği ilkesi, tarih içindeki bu mücadeleler sonucu ortaya çıkan temel bir ilkedir. Dolayısıyla kanunsuz vergi olmaz ilkesi de vergilerin rızaya (temsile) dayanacağını vurgulamaktadır.

4

Vergi hukukunun yasama, yürütme ve yargı organlarından doğan kaynaklarını açıklayabilme

Vergi hukukunun kaynakları aslî (temel, ana) kaynaklar ve talî (ikinci derecede, yardımcı) kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Buna göre yeni bir kural koyan, kendilerine uyulması zorunlu kaynaklar aslî veya temel kaynaklar; yeni bir kural getirmeyen sadece mevcut hukuk kurallarındaki hükümleri açıklayıcı, yorumlayıcı nitelikte olan ve bu itibarla bağlayıcı olmayan kaynaklar ise talî veya yardımcı kaynaklar olarak tanımlanabilir. Bunun dışında doğduğu organ esas alınmak suretiyle vergi hukukunun kaynakları; yasama organından doğan kaynaklar, yürütme organından doğan kaynaklar, yargı organından doğan kaynaklar ve diğer kaynaklar (doktrin ve örf-âdet) olmak üzere 4'e ayrılır.

5

Vergi kanunlarının anlam, zaman ve yer bakımından uygulanmasını açıklayabilme

Soyut kanun hükümlerinin somut olaylara uygulanabilmesi için tam olarak anlamının belirlenmesi gerekir. Yoruma, kanun metninin açık olmadığı hallerde başvurulur. Vergi hukukunda yorumun önemli bir yeri vardır. Vergi idaresi ve vergi yargısı organları önlerine gelen uyuşmazlıkları çözümlerken zorunlu olarak yorum yapmaktadırlar. Bir kanun kuralını yorumlarken izlenecek yöntemlere, yorum yöntemi denir. Yorum yöntemlerini, lafzî (deyimsel) yorum yöntemi, sistematik yorum yöntemi, tarihî yorum yöntemi ve amaçsal (gai) yorum yöntemi olarak sınıflandırmak mümkündür. Vergi hukukunda lafzî, tarihî, sistematik ve amaçsal yorum yöntemlerinin tamamı kabul edilmiştir.

Kanunların yer bakımından uygulanmasında da iki ana ilke benimsenmektedir. Bunlar; her ülkenin kanunlarının o ülkenin sınırları içinde kural olarak, vatandaş ya da yabancı herkese ve bütün işlemlere uygulanmasını ifade eden Kanunların Mülkiliği (Yerselliği) İlkesi (Kaynak İlkesi) ve vergilemenin ilgili oldukları işlemlerin cereyan ettiği yere göre değil; mükelleflerin vergileyen ülkeyle hukukî bağına (tabiiyet ya da ikamet) göre vergilendirilmelerini ifade eden Şahsılık (Kişisellik) İlkesidir.

1 Herkesten ancak emlak ve kazancına (malî gücüne) göre vergi alınacağı ve vergide adalet sağlanacağına ilişkin düzenleme ilk defa hangi Türk-Osmanlı anayasal metninde yer almıştır?

- A. 1808 Sened-i İttifak
- B. 1839 Tanzimat Fermanı
- C. 1876 Kanun-u Esasî
- D. 1921 Anayasası
- E. 1924 Anayasası

2 İçinde vergilerle ilgili hüküm bulunmayan Anayasamız hangisidir?

- A. 1876
- B. 1921
- C. 1924
- D. 1961
- E. 1982

3 Anayasanın vergi ödevi ile ilgili 73. maddesinin son fıkrasına göre Cumhurbaşkanına vergilerin aşağıda sayılan öğelerinin hangisinde yetki tanınabilir?

- A. Konu
- B. Mükellef
- C. Oran
- D. Matrah
- E. Vergiyi doğuran olay

4 I. Avukatların barolara ödediği giriş keseneği  
II. Belediyeye tekel olarak verilmemiş, kişinin isteği üzerine sunulan hizmetler için tarifeye dayalı olarak alınan ücret  
III. Emlak vergisine bağlı ve ek olarak alınan Kültür ve Tabiat Varlıklarını koruma Kanunu'na göre tahsil edilen katkı payı

Yukarıdakilerden hangisi/hangileri "benzeri malî yükümlülük" tür?

- A. I
- B. I-II
- C. I-III
- D. II-III
- E. I-II-III

5 I. Gümrük Vergisi  
II. Belediye vergileri  
III. Harçlar

Yukarıdaki vergilerin hangisi/hangilerinde Vergi Usûl Kanunu hükümleri **uygulanmaz**?

- A. I
- B. I-II
- C. I-III
- D. II-III
- E. I-II-III

6 "Vergi Ödevi", Anayasanın hangi bölümünde düzenlenmiştir?

- A. Siyasî haklar ve ödevler
- B. Sosyal ve ekonomik hak ve ödevler
- C. Kişinin hakları ve ödevleri
- D. Malî ve ekonomik hükümler
- E. Yürütme bölümü

7 I. Örf ve âdet, vergi kanunlarında açıkça atıf (gönderme) yapılması şartıyla kaynak olabilmektedir.

II. Bir geline yüzgörümlüğü olarak gayrimenkul verilmiştir. Bu durum o bölgenin örf ve âdetine göre mutad olduğu anlaşıldığı için veraset ve intikal vergisi verilmeyecektir.

III. Açıklayıcı (2. Grup) genel tebliğler, esasen vergi dairelerini ve vergi inceleme elemanlarını (müfettişlerini) bağlar; mükellefleri ve yargı organlarını bağlamaz.

Yukarıdaki ifadelerden hangisi/hangileri doğrudur?

- A. I
- B. I-II
- C. I-III
- D. II-III
- E. I-II-III

8 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kendisinden istenen izahatı cevaplamaya yönelik olarak ve tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere çıkardığı işlem hangisidir?

- A. Genel tebliğ
- B. Sirküler
- C. Genel yazı
- D. Özelge (mukteza)
- E. Genelge

9 Vergi yükümlüleri ve sorumlularının vergi ödememek veya az ödemek amacıyla özel hukuk şekillerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak yaptıkları işlemler hangisidir?

- A. Ekonomik yaklaşım
- B. Vergi kaçırma
- C. Vergi muafiyeti
- D. Vergi istisnası
- E. Peçeleme işlemleri (sözleşmeleri)

10 Vergi hukukunda geçmişe yürümenin gerçek veya gerçek olmayan geçmişe yürüme olduğunu ortaya koymada esas alınan temel kriter hangisidir?

- A. Beyannamenin verilip verilmediği,
- B. Verginin ödenip ödenmediği,
- C. Vergi borcunun muaccel olup olmadığı
- D. Vergiyi doğuran olayın tamamlanıp tamamlanmadığı
- E. Vergi kanununun Resmî Gazetede yayımlanıp yayımlanmadığı

|      |   |       |   |
|------|---|-------|---|
| 1. B | Yanıtınız yanlış ise “Vergi Hukukuna Giriş-Vergi Hukukunun Tarihi Gelişimi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.    | 6. A  | Yanıtınız yanlış ise “Anayasal İlkeler” konusunu yeniden gözden geçiriniz.                                |
| 2. B | Yanıtınız yanlış ise “Vergi Hukukuna Giriş-Vergi Hukukunun Tarihi Gelişimi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.    | 7. C  | Yanıtınız yanlış ise “Vergi Hukukunun Kaynakları” konusunu yeniden gözden geçiriniz.                      |
| 3. C | Yanıtınız yanlış ise “Anayasal İlkeler- Vergilerin Kanuniliği İlkesi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.          | 8. B  | Yanıtınız yanlış ise “Vergi Hukukunun Kaynakları” konusunu yeniden gözden geçiriniz.                      |
| 4. C | Yanıtınız yanlış ise “Vergi Hukukuna Giriş-Vergilerin Alınmasının Zorunluluğu” konusunu yeniden gözden geçiriniz. | 9. E  | Yanıtınız yanlış ise “Vergi Kanunlarının Anlam Bakımından Uygulanması” konusunu yeniden gözden geçiriniz. |
| 5. A | Yanıtınız yanlış ise “Vergi Hukukunun Alt Dalları” konusunu yeniden gözden geçiriniz.                             | 10. D | Yanıtınız yanlış ise “Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması” konusunu yeniden gözden geçiriniz. |



1

## Sıra Sizde Yanıt Anahtarı

Sıra Sizde 3

Malî güce göre vergilendirme ilkesi, sadece vergiler için söz konusudur. Çünkü vergiler dışındaki malî yükümlülüklerde kısmen de olsa yararlanma ilkesi geçerlidir. Dolayısıyla malî güç kavramı harç, resim ve benzeri malî yükümlülükler bakımından göz önüne alınamayacaktır. Örneğin ehliyet veya pasaport harcında, o hizmetten yararlanma için belirlenmiş olan harç tahsil edilecektir. Ehliyet ya da pasaport alacak kişinin malî durumu göz önünde bulundurulmayacaktır. Çünkü bu tür kamu gelirlerinde bir hizmetten yararlanma karşılığı bulunmaktadır.

Sıra Sizde 4

Artan oranlı vergi tarife yapısına sahip vergilerde yüksek enflasyon sonucu gelir dilimi sürüklenmesi yaşanmakta, tarifeler bazen anlamsız hale gelmekte ve ödevliler aleyhine etki ortaya çıkmaktadır. Vergi kanunlarında yer alan maktu miktarlar da enflasyon sonucu aşınmakta ve bu aşınmalar devletin vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir. Bu olumsuzluğu gidermek amacıyla vergi kanunlarında, maktu vergi ve miktarların yeniden değerlendirilmesine yönelik hükümlere yer verilmektedir.

Sıra Sizde 5

Cumhurbaşkanlığı kararnamele, kanun hükmünde kararnemelerin yerini almış olan kaynaktır. Siyasi hak ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnemeleri ile düzenlenemez. Dolayısıyla bunlar olağan dönemlerde vergi hukukunun bir kaynağı değildir. Bunların yargısal denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak olağanüstü hal dönemlerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnemeleri ile vergilerin temel öğeleri konulup kaldırılabilir, bunlarda değişiklik yapılabilir. Dolayısıyla bu dönemde çıkarılanlar vergi hukukunun asli kaynağıdır.

Cumhurbaşkanı kararları ise, Bakanlar Kurulu kararlarının yerini almış kaynaktır. Anayasanın 73/4. maddesi ile tanınan sınırlı değişiklik yapma yetkisi bu kaynak ile kullanılabilir. Vergi hukukunun asli bir kaynağıdır. Danıştay'da bunların iptali için dava açılabilir.

Sıra Sizde 6

Devletler her vergi kanununda, kanunların yer bakımından uygulanmasında en uygun ilkeyi seçmeye çalışırlar. Ancak bütün vergi kanunlarının mülkîlik (kaynak) ilkesine bağlanması, devletler bakımından vergi kaybına ve ayrıca vergide eşitliğe aykırı durumlar ortaya çıkarır. Böyle bir durumda mükellefler, yatırımlarını daha düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkelere kaydırabilirler. Ayrıca bütün yatırımlarını yurt içinde yapan mükellefler ile yurt dışına yatırım yapmaya giden mükellef arasında rekabet eşitsizliği ortaya çıkar. Bunların vergi yükleri de farklı olur.

## ■ Kaynakça

- Akdoğan, A. (2009). **Kamu Maliyesi**, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akkaya, M. (2002). **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Ateş, L. (2006). **Vergilendirmede Eşitlik**, İstanbul: Derin Yayınları.
- Bilici, N. (2018). **Vergi Hukuku**, (44. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi.
- Çağan, N. (1982). **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çelik, B. (2000). **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Güneş, G. (1998). **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Kaneti, S. (1989). **Vergi Hukuku**, (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2011). **Genel Vergi Hukuku**, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kırbaş, S. (2012). **Vergi Hukuku**, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Oktar, S. A. (2012). “Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasal İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler”, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 189-200.
- Öncel M./Kumrulu, A./Çağan, N (2017). **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2017). **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pehlivan, O. (2017). **Vergi Hukuku**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Şenyüz, D./Yüce, M./Gerçek, A (2017). **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Üstün, Ü.S. (2007). **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Üstün, Ü.S. (2013). **Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı**, İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Üstün, Ü.S. (2013). **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Üzeltürk, H. (2011). “Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, **Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi, 25. Maliye Sempozyumu**, 24-28 Mayıs 2010, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.